

SANCTIONS

FISCALES ET CORRECTIONNELLES

de la dissimulation et des insuffisances de prix
dans les ventes d'immeubles, de fonds de commerce
et les cessions d'offices ministériels

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le 25 Mai 1935, à 13 heures 30

PAR

Charles de SAINT-DENIS

JURY. { *Président* : M. HAMEL, professeur.
 { *Suffragants* : MM. ESCARRA, professeur.
 AMIAUD, professeur.

PARIS

LES EDITIONS DOMAT-MONTCHRESTIEN

F. LOVITON et Cie

160, RUE SAINT-JACQUES

1935

THÈSE POUR LE DOCTORAT

La Faculté n'entend ni approuver ni désapprouver les opinions émises dans les thèses, ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

SANCTIONS

FISCALES ET CORRECTIONNELLES

de la dissimulation et des insuffisances de prix
dans les ventes d'immeubles, de fonds de commerce
et les cessions d'offices ministériels

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le 25 Mai 1935, à 13 heures 30

PAR

Charles de SAINT-DENIS

JURY. . { *Président* : M. HAMEL, professeur.
 { *Suffragants* { MM. ESCARRA, professeur.
 AMIAUD, professeur.

PARIS
LES ÉDITIONS DOMAT-MONTCHRESTIEN
F. LOVITON et Cie
160, RUE SAINT-JACQUES

1935



INTRODUCTION

De tout temps, l'Administration et le législateur ont pris des mesures diverses pour obvier aux sous-estimations involontaires des redevables ou à leur ingéniosité répréhensible en vue d'échapper à l'impôt. Ces mesures se multiplient aux époques d'aggravation de la fiscalité. Elles resteront aux yeux de l'historien comme l'un des traits significatifs de notre temps.

Cette lutte du fisc contre l'erreur et la fraude a été particulièrement sensible dans le domaine des mutations d'immeubles et de fonds de commerce et des cessions d'offices ministériels, qui constituent une source importante de perception et à propos desquelles les contribuables se sont beaucoup trompés eux-mêmes et ont beaucoup cherché à tromper l'Enregistrement.

Il existe actuellement, en cette matière, trois ordres de sanctions : la sanction civile, les sanctions fiscales, les sanctions correctionnelles.

La sanction civile consiste dans la nullité de l'acte ayant pour objet la dissimulation de prix. Sanction grave, assurément, mais que nous écartons délibérément de notre étude, parce qu'elle a été examinée sous tous ses aspects dans de nombreux travaux. Rappelons seulement que la pénalité de la nullité, édictée par la loi fondamentale de l'Enregistrement du 22 frimaire an VII, abrogée par

l'article 1321 du Code civil relatif à l'effet des contre-lettres, fut remise en vigueur par la loi du 27 février 1912 (art. 7).

Notre attention se portera uniquement sur les sanctions de nature fiscale et pénale qui offrent d'ailleurs par elles-mêmes un assez vaste champ à notre analyse et à notre appréciation.

Notre travail se répartira très naturellement en trois chapitres :

Dans le premier, nous établirons les notions fondamentales du sujet et surtout la distinction capitale de l'insuffisance et de la dissimulation.

Le second sera consacré aux sanctions de l'insuffisance et le troisième aux sanctions de la dissimulation.

CHAPITRE PREMIER

NOTIONS FONDAMENTALES

Le droit de mutation, dans toutes les mutations de propriété à titre onéreux, est assis sur la valeur vénale, correspondant ou non au prix exprimé ou déclaré (Code, article 47, 2^o et 18^o). Pour qu'une insuffisance ou une dissimulation apparaisse à cet égard, et pour que l'idée même de l'une et de l'autre soit clairement posée, il importe de préciser préalablement les notions de mutation et de prix.

La distinction de l'insuffisance et de la dissimulation nous retiendra ensuite. Après avoir mis en lumière cette donnée essentielle de notre étude, nous tracerons les lignes générales du système de la preuve et des pénalités en notre matière.

Section première. — Mutation et prix.

En matière d'Enregistrement, la mutation est « tout passage de la propriété (*ou de la jouissance*) d'une tête sur une autre ou d'une main dans une autre¹ ».

Toutes les mutations rentrant dans notre sujet sont passibles de l'impôt, soit qu'elles aient été constatées dans

1. Cass. Civ., 8 juillet 1820, *Sirey*, 1821.I.140.

un acte soumis à l'enregistrement, soit qu'elles aient été verbales. Cette règle a été établie pour les immeubles par la loi du 27 ventôse an IX, article 4 (Code, article 64), qui a décidé que leur mutation serait imposable « lors même que les nouveaux possesseurs prétendraient qu'il n'existe pas de conventions écrites entre eux et les précédents propriétaires ». La même règle a été étendue aux ventes de fonds de commerce et de clientèle par la loi du 28 février 1872, article 8 (Code, article 67). Quant aux cessions d'offices ministériels, elles sont établies par un traité soumis à la Chancellerie et sur lequel les droits sont perçus.

En ce qui concerne l'existence même d'une opération de mutation, il y a lieu de tenir compte des présomptions fiscales de mutation. « Le législateur a été, sous la pression des besoins budgétaires, amené à présumer que telle mutation serait induite automatiquement de telle circonstance... généralement, mais pas toujours, le droit d'administrer la preuve contraire est accordé aux intéressés¹. »

Déjà, aux termes de l'article 12 de la loi du 22 frimaire an VII (Code, article 29), la mutation d'un immeuble était établie, pour la demande du droit d'enregistrement et la poursuite du paiement contre le nouveau possesseur, soit par l'inscription de son nom au rôle de la contribution foncière et la constatation des paiements faits par lui d'après ce rôle, soit par les baux passés par lui, soit enfin par des transactions ou autres actes constatant sa propriété. D'autre part, l'article 9 de la loi du 28 février 1872 (Code, article 30) disposa que la mutation de la propriété des fonds

1. Allix et Lecercle, *Les droits d'enregistrement. Principes généraux*, t. I, p. 313.

de commerce ou de clientèle¹ est suffisamment établie, pour la demande et la poursuite des droits et des amendes, par les actes ou écrits révélant l'existence de la mutation ou destinés à la rendre publique ou bien par l'inscription au rôle des contributions du nom du nouveau possesseur et la constatation des paiements d'impôts faits par lui en vertu de ce rôle, sauf preuve contraire. A ces présomptions de mutation, édictées par les lois de frimaire an VII et de 1872, est venue s'ajouter celle établie par la loi du 30 décembre 1928, article 24, en ce qui concerne les actions d'apport; elle retiendra notre attention au cours même de ce chapitre.

La vente est l'opération-type de mutation. En matière de cession d'office ministériel, la mutation ne s'applique pas au titre, que seul le gouvernement peut conférer; elle comprend seulement l'office et la clientèle, les minutes et répertoires, les grosses et expéditions faites avant la cession, les dossiers, notes et registres de comptabilité et autres, toutes pièces dépendant de l'étude (sauf celles qui sont personnelles au cédant), ainsi que les dépôts d'argent effectués à l'ancien titulaire².

En droit fiscal, la soulte d'échange ou de partage est considérée comme une vente. En cas d'échange avec soulte, l'existence de cette dernière n'altère pas la nature de l'opération au point de vue du droit civil; cette opération reste toujours un échange, à moins que la soulte ne soit tellement disproportionnée à la valeur des biens échangés qu'on

1. Le fait, qu'en droit civil, les cessions de clientèle médicale sont nulles d'après la jurisprudence, n'exclut pas le paiement des droits de mutation, s'il y a eu présentation effective de la clientèle moyennant un prix convenu, Allix et Lecerclé, *op. cit.*, p. XIX.

2. Aniaud, *Traité formulaire du notariat*, 7^e édit., V^o « Office », n^o 45.

se trouve en présence d'une vente déguisée. La Régie, au contraire, divise, en toute hypothèse, la dite opération en deux parties : un échange jusqu'à concurrence de la valeur du bien qui en a le moins ; une vente pour la soulte fournie en supplément de la valeur de ce bien afin d'égaliser les prestations. Quant à la soulte de partage, le droit fiscal ne taxe au droit proportionnel que les soultes, le surplus étant taxé au droit proportionnel réduit à 0 fr. 75% qui est l'ancien droit fixe transformé.

Toute mutation à titre onéreux a un prix. Ce dernier rentre dans la définition même de la première.

En droit fiscal, on entend par prix l'ensemble des prestations fournies par l'acquéreur à l'aliénateur en contrepartie de la chose vendue.

Cette définition comprend deux éléments : le prix proprement dit et les charges.

Le prix proprement dit peut consister en numéraire, en valeurs assimilables au numéraire, en meubles quelconques, et même en d'autres prestations appréciables en argent. Ainsi le vendeur peut recevoir en paiement des actions, obligations, parts d'intérêt dans une société, des créances, des rentes perpétuelles ou viagères, des rentes sur l'Etat, des meubles meublants. Il est aussi possible que le prix soit représenté par une obligation de faire, telle que l'obligation de loger, nourrir et entretenir le vendeur ou un tiers, ou celle de construire une maison, d'établir un chemin¹.

En matière de cession d'office ministériel, lorsque la transmission a lieu sur la présentation et la démission du titu-

1. Naquet, *Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement*, 2^e édit., n° 252; Garnier, *Répertoire général et raisonné de l'Enregistrement, des Domaines et des Hypothèques*, 7^e édit., V° « Vente », n° 454.

Le prix d'un office ministériel doit toujours être d'une somme d'argent ; Amiaud, *Traité formulaire du notariat*, 7^e édit., V° « Office », n° 57.

laire, le candidat doit produire un certain nombre de pièces, parmi lesquelles un état des produits de l'office. C'est d'après cet état, dont la forme et le contenu sont soigneusement réglementés, que la Chancellerie contrôle le prix stipulé dans le traité de cession. Le prix de l'office, considéré dans sa valeur vénale, ne se distingue d'ailleurs par rien d'essentiel du prix d'un autre bien.

Quant aux charges, on peut les définir « les avantages indirects que l'acheteur procure au vendeur, soit en payant des dettes pour lui, soit autrement¹ ».

Certaines obligations qui incomberaient légalement au vendeur sont imposées à l'acheteur par le contrat.

Parmi les charges augmentatives du prix, l'une des plus notables est l'engagement assumé par l'acquéreur de payer les dettes du vendeur. Constituera, par exemple, une charge pour l'acquéreur l'obligation de payer les impôts de l'immeuble pour une période antérieure à l'entrée en jouissance², de rembourser au vendeur les avances par lui faites dans l'intérêt de l'immeuble vendu³, d'acquitter une redevance au vendeur à qui incombe le soin d'entretenir les voies d'accès de l'immeuble vendu⁴.

Dans une vente de droits successifs, il faut ajouter au prix le passif dont la succession est grevée. Ce passif, qui doit être légalement payé par l'héritier cédant, se trouve, en effet, mis (sauf convention contraire) à la charge du cessionnaire, complètement substitué au cédant dans le patrimoine héréditaire.

Il en est ainsi du moins lorsque l'héritier cédant a accep-

1. Naquet, *Traité théorique et pratique des droits d'Enregistrement*, 2^e édit., n° 759.

2. Trib. Saverne, 23 août 1845, *Journ. Enreg.*, 13-856.

3. Trib. Seine, 4 août 1866, *Rép. pér. Enr.*, 2387.

4. Cass. Req., 5 mars 1867, *Dalloz*, 1867.1.351.

té la succession purement et simplement. Au cas d'acceptation bénéficiaire, l'obligation d'acquitter le passif n'incomberait pas au cédant personnellement et serait une charge inhérente à la chose vendue elle-même. Par conséquent, la déclaration des dettes est obligatoire dans une vente portant sur une succession acceptée purement et simplement¹. Il pourra sans doute y avoir difficulté sur le point de savoir si telle dette est une dette successorale. Ainsi l'on se demandera si les legs de sommes d'argent qui n'existent pas en nature dans la succession et que le cessionnaire est chargé d'acquitter doivent être considérés comme une dette de l'héritier, et par suite comme une charge augmentative du prix². Mais si l'application du principe est parfois délicate, le principe lui-même est certain.

Dans une vente de fonds de commerce, il faut aussi ajouter au prix les dettes du vendeur, quelles qu'elles soient, qui sont prises en charge par l'acheteur. Une stipulation peut mettre à la charge de l'acquéreur, par exemple, les dettes contractées par le vendeur pour la construction ou l'installation de l'établissement vendu, ou encore les dettes précédemment contractées par le vendeur au cours de la gestion de l'entreprise.

Une charge peut avoir un objet autre que l'acquittement des dettes du vendeur. Il a été indiqué que l'obligation pour l'acheteur d'entretenir le vendeur est susceptible de constituer le prix même de la vente. Cette même obligation s'ajoutera quelquefois au prix payé en numéraire ou en valeurs mobilières et prendra ainsi le caractère de charge.

1. *Dictionnaire Enregistrement*, V° « Droits successifs », n° 120; Maguero, *Traité alphabétique des droits d'Enregistrement*, 2^e édit., n° 69.

2. Pour l'affirmative, Maguero, *op. cit.*, n° 70; Trib. Alger, 17 février 1900; *Rev. Enreg.*, 2448. — Pour la négative : Cass. Civ., 13 décembre 1876, *Dalloz*, 1877.I.172; Trib. Seine, 16 juin 1899, *Rev. Enreg.*, 2172.

Qu'elles soient constituées par des dettes du vendeur à acquitter par l'acheteur, ou par une autre obligation assumée par ce dernier, les charges viennent s'intégrer dans le prix.

A l'inverse, lorsqu'une obligation qui incombe légalement à l'acquéreur est mise dans l'acte de vente, à la charge du vendeur, il y a réduction du prix. Ainsi le vendeur qui s'oblige à supporter les frais et loyaux coûts du contrat aux lieu et place de l'acquéreur, voit son prix diminué dans la mesure de cette charge, de sorte que le droit de mutation ne sera perçu qu'après déduction de celle-ci.

Ainsi défini et établi, le prix doit être porté dans l'acte de mutation, ou, en cas de mutation verbale, être indiqué dans la déclaration estimative. Celle-ci est obligatoire en ce sens que les contractants ne peuvent pas se dispenser de la fournir en demandant, par exemple, que l'évaluation soit faite par expertise. La déclaration estimative est d'ailleurs provisoire lorsque la mutation est soumise à un règlement ou à des événements ultérieurs, de nature à la modifier. Le cas échéant, l'Administration pourra réclamer un supplément de droits.

Section II. — Distinction de l'insuffisance et de la dissimulation.

L'insuffisance, en elle-même, est un fait mathématique. Le prix porté dans un acte ou, au cas de mutation verbale, dans la déclaration estimative, est inférieur à la valeur vénale.

Ce fait mathématique peut résulter soit d'une erreur des contractants, soit de leur volonté de fraude,

S'il est une simple erreur, il garde en droit fiscal le nom d'insuffisance.

S'il procède d'une intention certaine, caractérisée, d'une manœuvre frauduleuse pour tromper le fisc, il s'appelle dissimulation.

Telle est l'idée générale de la distinction.

Ni l'insuffisance, ni la dissimulation ne doivent du reste être confondues avec l'omission, laquelle n'est prévue comme infraction spéciale, en matière d'enregistrement, que dans les mutations par décès et dans les déclarations pour la perception du droit de transmission sur les valeurs mobilières au porteur et pour la taxe d'accroissement.

La définition précédente de l'insuffisance se suffit à elle-même. Elle n'implique pas la moindre manœuvre répréhensible, ni même la moindre simulation.

Mais la définition de la dissimulation est beaucoup plus délicate et complexe.

La dissimulation est l'action de cacher. Prise dans son sens fiscal, la dissimulation consiste à cacher quelque chose au fisc en vue d'éluder partiellement ou totalement le paiement d'un impôt quelconque.

En notre matière, la dissimulation consistera à cacher quelque chose à l'Enregistrement pour éviter, en partie ou en tout, l'impôt de mutation. On présentera à la formalité un acte ne contenant pas un exposé complet, exact, sincère, de la situation avec ses divers éléments. Une telle présentation sera volontaire et aura pour but la fraude. On pourra aussi cacher frauduleusement la vérité de la situation lorsqu'on fera une déclaration estimative après une mutation verbale ou lorsqu'on s'abstiendra de cette déclaration.

Il y a deux sortes d'éléments constitutifs de la dissi-

mulation. Les uns sont matériels, les autres volontaires. Leur réunion est nécessaire pour l'existence même de la dissimulation. Matériellement, une mutation verbale n'aura pas été déclarée ou bien l'estimation contenue dans la déclaration ne sera pas conforme au prix réel. Matériellement encore il y aura, dans un acte qu'on présentera, un exposé incomplet, inexact, non sincère, de l'opération conclue entre les parties.

Mais ces faits en quelque sorte matériels ne seront des dissimulations que s'ils ont été voulus dans un dessein de fraude.

On voit par là qu'il y a, entre l'insuffisance et la dissimulation, plus qu'une différence de degré. Il y a une différence de nature. Il ne suffirait donc pas de définir la dissimulation une insuffisance intentionnelle, une insuffisance qualifiée, c'est-à-dire accompagnée de fraude, puisque l'insuffisance est une erreur et que l'erreur intentionnelle cesse d'être une erreur. Cela n'empêche pas qu'il puisse y avoir coïncidence en fait des deux situations.

L'insuffisance suppose essentiellement, et uniquement, qu'on s'est trompé soi-même. La dissimulation suppose qu'on a voulu tromper le fisc. L'insuffisance est, par définition, exempte de simulation. La dissimulation est, par définition aussi, une simulation.

Ce n'est pas à dire que toute simulation constitue une dissimulation. Encore faut-il qu'elle ait pour but et pour résultat de frauder le fisc. Quand la manœuvre réussit, elle aboutit à une insuffisance. En présence de celle-ci, la mauvaise foi ne doit pas être présumée.

En toute circonstance, on reconnaîtra à l'Administration le droit de dévoiler la réalité pour percevoir l'impôt. S'il y a insuffisance, on supportera encore qu'elle applique

les pénalités afférentes à celle-ci. Seule la situation réelle, au cas de simulation non frauduleuse, sera prise en considération pour le calcul de l'impôt et pour l'application des pénalités de l'insuffisance.

Mais la dualité de situation qu'offre toute simulation, l'une apparente, l'autre réelle, ne caractérisera pas entièrement la dissimulation. Celle-ci n'existera que par la mauvaise foi et la fraude démontrées. Et c'est seulement alors que sera permise l'application des sanctions prévues contre la dissimulation.

C'est un fait humain que chacun cherche à payer le moins possible d'impôts. Parmi les moyens employés dans ce but, les uns sont, les autres ne sont pas des dissimulations. Pour parvenir à une discrimination, il y a lieu de soumettre à l'analyse les moyens et de se demander, à propos de chacun d'eux, s'ils offrent la réunion des éléments matériels et volontaires de la dissimulation. Bien plus, la même analyse devra intervenir, non seulement en ce qui concerne les combinaisons juridiques aperçues abstraitement, mais en ce qui concerne chaque combinaison concrète occupant l'Administration ou l'autorité judiciaire. Les procédés utilisés pour se soustraire à l'impôt, pour en alléger le poids, sont si multiformes et complexes qu'il ne sera pas rare que le problème de leur légitimité ou de leur illégitimité suscite de sérieux embarras.

Des considérations précédentes, il découle que, pour distinguer l'insuffisance et la dissimulation, et même pour définir d'une manière vivante la dissimulation, il convient d'examiner quatre groupes d'hypothèses :

1° L'insuffisance est une simple erreur. Il n'y a aucune simulation.

2° La simulation porte sur le prix. Une mutation est

bien présentée à l'enregistrement comme mutation, mais le prix indiqué dans l'acte n'est pas le prix réel.

3° La simulation porte sur la nature du contrat. Une mutation est présentée à l'enregistrement sous l'apparence d'un acte autre qu'une mutation.

4° Un contrat est présenté à l'enregistrement avec sa véritable nature, mais il a été employé de préférence à un autre contrat pour payer des droits moins élevés.

Les hypothèses du premier groupe sont en deçà de la dissimulation. Elles en marquent la limite minima.

On aperçoit immédiatement que, seuls, les procédés du deuxième et du troisième groupe peuvent constituer des dissimulations, si tous les éléments caractéristiques de celle-ci sont réunis.

Les procédés du quatrième groupe doivent néanmoins être envisagés, non seulement parce qu'ils sont de nature propre à marquer la limite maxima de la notion de dissimulation, mais encore parce que le législateur a récemment tenté de les incriminer eux-mêmes. Quoique explicables par la croissance des besoins du Trésor, de semblables tendances législatives ne sauraient échapper à la critique.

I

L'insuffisance est une simple erreur.

Absence de simulation.

L'insuffisance est une erreur commise, soit dans l'acte soumis à l'enregistrement, soit dans la déclaration au cas de mutation verbale. L'erreur peut porter sur le prix proprement dit. Les immeubles n'ont pas un prix fait, comme les denrées dont le cours est établi par les mercu-

riales. Des considérations très diverses doivent être rapprochées et pesées pour permettre l'évaluation en argent d'une maison ou d'une terre de culture. La difficulté est assez souvent si délicate que des experts également compétents et consciencieux formulent des avis sensiblement différents. L'estimation d'un fonds de commerce donne lieu à des hésitations semblables. Quant au prix des offices, il doit être en rapport avec ses produits, et c'est, en effet, d'après l'état des produits qui lui est fourni que la Chancellerie en contrôle le chiffre. Elle admet, comme base d'évaluation, que le revenu d'un office ne saurait être inférieur à un certain pourcentage du capital engagé, mais cette base n'est pas et ne saurait être invariable, étant donnée la multiplicité des circonstances qui influent sur l'appréciation de la valeur vénale d'une étude.

L'erreur peut aussi porter sur les charges augmentatives du prix. Tantôt on n'estimera pas une charge à sa juste valeur, tantôt on ne l'ajoutera pas au prix parce qu'on considérera qu'elle est une obligation personnelle de l'acquéreur et non une obligation incombant légalement au vendeur et vraiment mise à la charge de l'acheteur par le contrat. La possibilité même d'une discussion à ce sujet écartera tout soupçon de fraude dans la grande majorité des cas.

Qu'il s'agisse du prix proprement dit ou des charges, il y aura toujours une marge plus ou moins étendue d'appréciation, dans laquelle l'Administration et le redevable, de la meilleure foi, auront des chances de ne pas se rencontrer. L'Administration invoquera l'insuffisance, pour percevoir un supplément de droits, et, dans nombre de cas, elle aura raison.

Dégageant ici seulement l'idée d'insuffisance, nous

n'avons pas à parler des pénalités qui pourront alors intervenir. Au cas de cession d'office, la rectification sera faite par la Chancellerie elle-même.

Une chance supplémentaire d'erreur existera lorsqu'il s'agira d'une mutation d'immeuble ou de fonds de commerce soumise à un règlement ou à des événements ultérieurs. Devant l'extrême difficulté d'exprimer un prix dans l'acte, on fera une déclaration estimative. Mais, alors, la réalisation des événements dont il s'agit pourra montrer que la mutation a porté sur une valeur plus importante que celle mentionnée dans la déclaration. Il n'y aura là manifestement qu'une insuffisance, les contractants n'étant pas tenus d'avoir le don de prophétie.

Inversement, il arrivera peut-être que les contractants auront trop estimé la chose vendue. La loi du 12 janvier 1912 leur accorde en cette hypothèse le droit de se prévaloir de l'erreur qu'ils ont commise dans la déclaration estimative pour réclamer le remboursement de l'impôt payé en trop. C'est la situation exactement opposée à celle de l'insuffisance. Mais l'erreur est toujours substantiellement identique. Nous sommes à l'antipode de la dissimulation, puisqu'il y a totale absence de simulation même.

II

Une mutation, présentée comme telle, n'indique pas le prix réel. — Contre-lettre.

La simulation porte sur le prix.

Un acte de vente, qualifié d'acte de vente, est présenté à l'enregistrement. Mais il énonce seulement une partie du prix. L'autre partie de ce prix demeure le secret des con-

tractants. C'est une partie du prix proprement dit, ou une charge, ou une partie des charges.

Le vendeur et l'acheteur peuvent convenir verbalement du supplément. La convention verbale aura cet avantage de rendre la preuve de la fraude plus difficile pour la Régie, mais elle offrira l'inconvénient de créer pour le vendeur aussi une grande difficulté de preuve. Telle sera la pensée des contractants qui préféreront ménager la preuve écrite de la contre-lettre. Celle-ci encourra sans doute la nullité fiscale, mais le vendeur promettra bien à l'acheteur d'éviter éventuellement tout recours en justice qui déclencherait en même temps que des sanctions pour l'un et l'autre, l'application de cette nullité. La preuve de la contre-lettre restera secrète, ne jouant que dans leur intimité, et, abandonnée à leur loyauté, servira uniquement à fixer leurs idées et à parer à leurs défaillances de mémoire.

Si le fisc démontre l'existence de la contre-lettre, il démontre par là même la dissimulation. L'acte apparent et l'acte secret, produits de la même volonté de simulation, sont la mise en œuvre même de la fraude.

Mais il faudra qu'il s'agisse d'une véritable contre-lettre, c'est-à-dire d'un acte modifiant un autre acte et destiné à rester secret.

Une comparaison de plusieurs hypothèses ne sera pas inutile ici.

Si un acte additionnel, nouveau, passé ouvertement, et venant compléter le prix exprimé dans le premier acte, est soumis à l'enregistrement, la situation est d'une régularité parfaite. La Régie pourra seulement dire que, même ainsi complété, le prix est insuffisant.

Supposons qu'un acte additionnel de même nature ne soit pas présenté à l'enregistrement. Que pourra faire la

Régie ? Si elle n'en a pas connaissance, il lui sera possible, en se basant sur le premier acte, d'émettre un avertissement pour insuffisance. Si elle en a connaissance, elle ne sera pas fondée en toute circonstance à prétendre qu'il y a dissimulation, car il lui faudra établir que l'abstention des intéressés à présenter l'acte à la formalité a été intentionnelle et a eu pour but de frauder le Trésor.

Or, la contre-lettre prouve cette intention. Elle est l'instrument de la fraude. Révéler l'une, c'est révéler l'autre. Il importe peu que la rédaction matérielle de l'acte ostensible et de l'acte secret ait été concomitante ou successive. Il suffit qu'il y ait eu entre les deux actes cette simultanéité intellectuelle, dont tous les auteurs ont parlé, et qui constitue l'intention frauduleuse. Les contractants ont fait eux-mêmes, indubitablement, la preuve de leur mauvaise foi. Il y a coïncidence absolue de l'insuffisance et de la dissimulation.

C'est contre cette manœuvre, qui est le type même de la dissimulation, mais qui en est aussi la forme la plus simple, que le législateur a d'abord réagi. Des procédés plus compliqués ont, plus tard, appelé des réactions nouvelles.

III

Une mutation est présentée sous l'apparence d'un acte d'une autre nature.

La simulation porte sur la nature de l'acte. Les parties ont donné à une mutation une autre qualification. Le contrat a été déguisé sous l'apparence d'un autre.

La Régie a le droit d'interpréter l'acte et de le taxer sur sa nature réelle. Ce principe incontesté a été posé

en ces termes par la Cour de cassation : « Bien que, en général, la Régie doive taxer d'après la qualification donnée à l'acte, il en est autrement lorsque la substance de l'acte aussi bien que ses conséquences nécessaires et immédiates protestent contre les qualifications que les contractants lui ont données, et qu'il ressort de ses dispositions qu'elles ont été combinées en vue de dissimuler une autre nature de contrat qu'on voulait soustraire au droit déterminé par la loi fiscale¹. » Si l'Administration et les parties ne sont pas d'accord sur l'interprétation de l'acte, le litige sera tranché par les tribunaux suivant les formes admises en matière d'enregistrement.

Cette combinaison des stipulations d'un contrat en vue de justifier une qualification qui permette d'échapper à l'impôt de mutation met en cause la théorie de la fraude à la loi : « La fraude à la loi, dit M. Desbois², quelle que soit la forme qu'elle revête, se ramène toujours à l'adaptation consciente et volontaire de moyens, licites en soi, à des fins contraires aux commandements et aux interdictions de la loi. » En matière fiscale, la fraude à la loi s'entendra de toute combinaison juridique tendant à éluder la charge de l'impôt tout en demeurant sur le plan de la légalité. Il n'est pas impossible d'admettre qu'une telle combinaison peut consister simplement dans le déguisement plus ou moins habile d'un contrat et sa qualification plus ou moins ingénieuse. On fera ainsi fraude à la loi fiscale, puisqu'on cherchera à esquiver l'impôt qui est dû sur l'opération réelle.

1. Cassation, 20 août 1867, *Sirey*, 1867.I.407.

2. *La notion de fraude à la loi et la jurisprudence française*, thèse Paris, 1927, p. 11; v. Ripert, *La règle morale dans les obligations civiles*, 1925, p. 311; Marmion, *La notion d'ordre public en droit privé interne*, 1924, p. 79; Lige-ropoulo, *Le problème de la fraude à la loi*, 1928.

Pour que la fraude à la loi soit sanctionnée, il suffira que l'acte incriminé soit soumis aux dispositions de la loi impérative qu'il avait pour but d'éviter. Dès l'instant que, à la suite d'une interprétation administrative ou judiciaire, l'acte aura été taxé sur sa nature véritable, la fraude sera déjouée et réprimée par la rectification elle-même. Il ne sera aucunement nécessaire, pour faire cette rectification, d'établir que la fausse qualification a été intentionnelle et que la volonté de fraude a existé chez les auteurs de la combinaison dont il s'agit.

Mais la sanction des pénalités d'enregistrement pourra-t-elle en outre être appliquée? En d'autres termes, de ce qu'une fausse qualification aura été établie, de ce que la nature réelle de l'acte aura été restituée, en résultera-t-il forcément l'existence d'une dissimulation au sens précis et plein du mot?

Ici l'on ne pourra s'affranchir toujours de la recherche d'intention. La fausse qualification peut provenir d'une erreur ou de l'ignorance des parties. Il n'y aura alors pas la moindre volonté de fraude. Il n'y aura même pas de simulation. Le déguisement même de contrat n'implique pas nécessairement une intention frauduleuse. Les parties ont pu croire, de bonne foi, qu'en procédant à un certain aménagement de leurs stipulations, elles conféraient à leur opération un caractère différent de la mutation et que, par suite, elles échappaient normalement à l'impôt de mutation.

De plus, à supposer qu'il y ait une simulation, une manœuvre, on ne sera pas en présence d'une convention constituant par elle-même une dissimulation de prix, mais d'une convention ayant seulement pour but une semblable dissimulation. Il conviendra donc de se demander

si la loi fiscale prévoit des sanctions contre ce dernier genre de convention. Peut-on dire que dans l'opération envisagée il y a un prix? Si non, comment pourrait-il y avoir dissimulation de prix? Sans doute la combinaison conduit à un résultat semblable à une dissimulation de prix. Grâce au contrat apparent, faussement qualifié, on parviendrait à acquitter sur une véritable mutation un droit moindre que l'impôt de mutation. Les dispositions de l'acte sont en même temps conçues de telle sorte que c'est bien, en réalité, un prix que l'un des contractants devra payer à l'autre.

Cependant, à moins d'une décision formelle du législateur, on ne saurait considérer l'opération en question comme une dissimulation, accompagnée de son cortège de sanctions spécifiques, sans violer cette règle qu'il n'y a pas de peine sans texte et que les lois fiscales, particulièrement les lois fiscales édictant des pénalités, ne peuvent être entendues extensivement.

La législation fiscale impose des charges aux particuliers au profit de l'Etat. Dans le doute ou le silence des textes, les redevables doivent être exonérés par cette même raison qui fait admettre en droit civil que les conventions s'interprètent dans le sens le plus favorable au débiteur (art. 1162, C. civ.). Ainsi l'on ne peut étendre par analogie une taxe à une situation voisine, pour laquelle elle n'a pas été expressément prévue. Il est même interdit de pénétrer l'esprit d'une disposition déjà claire, de considérer le but recherché par le législateur, pour compléter les lacunes de rédaction et déclarer un droit exigible, à un acte ne tombant pas directement sous le coup de la loi fiscale¹. A plus forte raison, l'interprétation restrictive

1. Wahl, *Droit fiscal*, 1903, t. II, n° 519.

s'imposera-t-elle lorsqu'il s'agira de savoir si des pénalités (fiscales et même correctionnelles) peuvent être appliquées dans des circonstances déterminées. Or c'est bien devant une semblable question que nous place l'hypothèse d'un contrat déguisé sous l'apparence d'un autre et d'un acte présenté à l'enregistrement avec une fausse qualification.

Qu'a donc dit le législateur? Ce n'est pas anticiper sur l'histoire de la législation relative à la sanction de la dissimulation, qui appartient à un autre chapitre, que de détacher de cette législation les formules essentielles qui sont les éléments de solution de la présente question.

Or, deux périodes doivent être nettement séparées, à notre point de vue, dans l'effort historique du législateur, vers la répression de la dissimulation. L'une est antérieure, l'autre postérieure à 1925. Dans la première, le déguisement de contrat n'est pas incriminé. Dans la seconde, il l'est formellement. Mais l'interprétation restrictive est toujours nécessaire.

Les lois de 1871 et de 1872 visent « toute dissimulation dans le prix d'une vente ». La loi de 1912 déclare nulle « toute convention ayant pour but de dissimuler partie du prix »; elle frappe de sanction fiscale « toute dissimulation dans le prix d'une vente »; elle édicte aussi une sanction fiscale contre le complice « de manœuvres destinées à éluder le paiement de l'impôt ». Aucune de ces formules ne parle expressément du déguisement de contrat et de la fausse qualification. Plusieurs visent uniquement « la dissimulation dans le prix d'une vente », ce qui paraît concerner les conventions par elles-mêmes constitutives de la dissimulation de prix bien plutôt que les conventions se proposant cette dissimulation comme objectif final.

Quant à la disposition de 1912 qui édicte une nullité fiscale contre les conventions ayant pour but la dissimulation de partie du prix, on ne saurait soutenir qu'elle s'applique aux contrats déguisés présentés à la formalité sous une qualification fausse. Personne¹ n'a jamais eu l'idée de déclarer nuls de semblables contrats. Si ceux-ci échappent à la sanction civile, ils échappent *a fortiori* à la sanction fiscale, puisque les textes précités qui portent la sanction fiscale sont encore moins compréhensifs que le texte portant la sanction civile. Il en fut ainsi jusqu'en 1925.

L'article 44 de la loi du 13 juillet 1925 fut ainsi conçu : « Lorsqu'il est amiablement reconnu ou judiciairement établi que le véritable caractère des stipulations d'un contrat a été dissimulé sous l'apparence de stipulations donnant ouverture à des droits moins élevés, il est dû un double droit en sus. Cette pénalité est due solidairement par toutes les parties contractantes. »

On ne peut nier que cette nouvelle disposition incrimine le contrat déguisé, la simulation portant sur la nature de l'acte. Mais l'interprétation restrictive ne cesse pas de s'imposer. Pour qu'il y ait dissimulation, au sens fiscal du mot, pour qu'il y ait application de la pénalité, un certain nombre d'éléments matériels et intentionnels devront être réunis. On ne peut ici éclaircir l'idée même de dissimulation sans toucher à la preuve.

Matériellement, il faudra que l'acte présenté à l'enregistrement avec une qualification autre que celle de mutation constitue une véritable mutation. Ce fait sera établi par l'Administration ou par l'autorité judiciaire.

1. Toutefois, un arrêt de Paris du 23 octobre 1929, *Gazette du Palais*, 17 décembre 1929, s'est fondé sur une semblable considération. Nous le retrouverons plus loin,

Et c'est un fait dont la démonstration n'ira pas, souvent, sans soulever des discussions juridiques délicates.

Mais le fait de la fausse qualification ne suffira pas à établir la dissimulation. Il restera à prouver que cette fausse qualification a été intentionnelle et que l'opération, dans son intégralité, a été inspirée par un esprit et une volonté de fraude.

Les contractants, les mandataires et les conseillers de ceux-ci, n'ont pas l'obligation d'être jurisconsultes. Leur ignorance ou leur erreur serait chose très naturelle. Entre juristes même, ceux de l'Administration et ceux qui représenteront les redevables, le point de la fausseté ou de la justesse de la qualification pourra être débattu.

Plus difficile encore sera la preuve que les intéressés, en recourant à la combinaison juridique incriminée, ont vraiment conçu et voulu la fraude. Il est possible qu'ils soient, à cet égard, couverts par la bonne foi, c'est-à-dire par la croyance que le système de stipulation qu'ils ont construit et adopté les fait, légitimement et régulièrement, échapper à l'impôt de mutation.

Tels sont les principes que nous devons faire jouer dans les cas où la mutation a été présentée à l'enregistrement sous l'apparence d'un autre acte qu'une mutation.

On peut masquer une vente sous les apparences d'un mandat. Si une personne achète un immeuble et le revend, les droits seront dus une première fois sur l'achat et une seconde fois sur la revente. Afin d'éviter l'application de ces deux droits successifs, le propriétaire ne passera pas acte de vente à l'acquéreur, mais lui donnera mandat fictif de vendre pour son compte. La propriété ne sera ainsi transférée qu'une fois et au moment où le mandataire aura trouvé un acquéreur, et elle le sera alors directement

du propriétaire originaire à ce dernier. Ce procédé a été souvent employé par les marchands de biens¹. Mais des dispositions légales y ont mis obstacle. L'article 39 de la loi du 13 juillet 1925, en effet, soumet à l'enregistrement dans les dix jours de leur date tous les mandats, promesses de vente, actes translatifs de propriété et, d'une manière générale, tous les actes se rattachant à la profession d'intermédiaire pour l'achat et la vente des immeubles et des fonds de commerce ou à la qualité de propriétaire acquise par l'achat habituel des mêmes biens en vue de les revendre. Ainsi le marchand de biens ne pourra guère, en dix jours, acheter une propriété et la revendre en feignant d'être le mandataire du précédent propriétaire. Le même texte a décidé que sont réputées commerçantes toutes les personnes ou sociétés se livrant à des opérations d'intermédiaires pour l'achat ou la vente des immeubles et des fonds de commerce, ou qui, habituellement, achètent en leur nom les mêmes biens dont elles deviennent propriétaires en vue de les revendre. Ces personnes ou sociétés sont astreintes, sous peine d'une amende de 1.800 à 18.000 fr., à une déclaration d'existence et à la tenue de répertoires.

Malgré cette législation, il n'est pas inconcevable que les marchands de biens puissent renouveler leurs agissements. Il n'est alors pas douteux que la Régie pourrait percer l'apparence de l'acte et prouver que le mandat recouvrait une véritable transmission de propriété. Ce droit lui a été constamment reconnu par la jurisprudence, lorsque les circonstances et les clauses accessoires du contrat montraient que le prétendu mandat n'était qu'une

1. A. Ligeropoule, *Le problème de la fraude à la loi*, 1928, p. 219.

vente déguisée, soumise au droit de mutation¹.

La Régie pourra-t-elle prétendre qu'il y a dissimulation pour appliquer les pénalités? Oui, si elle démontre que le contrat qualifié mandat est une vente, et, en outre, que les contractants, non seulement ne s'y sont pas trompés eux-mêmes, mais encore ont voulu tromper le fisc et se soustraire frauduleusement à l'impôt de mutation. Non, si l'un de ces points n'est pas élucidé et établi.

La vente peut avoir d'autres déguisements que le mandat. Il est possible que la pratique des locations-ventes aboutisse en certaines hypothèses à des situations inquiétantes pour le fisc. En majorant les loyers de façon à y intégrer des acomptes sur le prix, les parties ne paient sur les acomptes que le droit de bail. Quant au droit de vente, il sera dû seulement sur le solde relativement minime du prix, fixé dans la promesse de vente². « Dans l'opération ainsi comprise, dit M. Hamel, si le droit du locataire n'est pas un droit de propriété, le droit du bailleur n'est pas celui d'un vendeur : tant que l'option n'est pas levée, il n'est pas créancier du prix et en aucun cas, il ne pourrait tirer une traite sur le locataire; celui-ci reste toujours libre de ne pas lever l'option et de ne pas changer sa qualité de locataire contre celle d'acheteur. » La location-vente se distingue aussi de la vente à tempérament qui est une vente à crédit dont le prix est stipulé payable par sommes minimales régulièrement réparties sur un temps assez long. Dans la vente à tempérament, le vendeur perd tout son droit de propriété sur la chose avant d'avoir touché son

1. Cass. Civ., 20 janvier 1808, *Dalloz, Rép. pér.*, V° « Enregistrement », 589; Cass. Req., 11 décembre 1855, *Dalloz*, 1856.I.305; Paris, 16 décembre 1875, *Dalloz*, 1876.II.223.

2. Hamel, « Ventes à tempérament et locations-ventes », dans *Dalloz hebdomadaire*, 15 mai 1930.

prix. Dans la location-vente, le bailleur-vendeur ne perd son droit de propriété que lorsque le locataire-acheteur lève l'option. Ce dernier sera d'autant plus porté à lever l'option, il faut le remarquer, qu'il aura déjà payé une plus grande partie du prix, en acquittant les loyers majorés des acomptes, et qu'il n'aura plus à verser qu'un prix final réduit d'autant. Rien même n'empêche que le prix soit le total des loyers acquittés et que la levée d'option résulte, conventionnellement, de cet acquittement dans un délai déterminé.

Mis en présence de semblables contrats, et saisis de la prétention de l'Enregistrement de percevoir le droit de mutation au jour de ces contrats, les tribunaux ont interrogé l'intention des contractants et analysé les clauses de leur convention. Quand celle-ci leur est vraiment apparue comme un louage accompagné d'une promesse de vente, ils ont repoussé la demande de l'Administration¹. Quand, au contraire, ils y ont vu une vente parfaite, faussement qualifiée de bail assorti d'une promesse de vente, ils ont admis la Régie à établir le caractère de vente de l'opération².

Le procédé de la location-vente a eu le plus souvent pour objet des meubles, tels que des machines ou des pianos. Si nous nous y attachons ici, c'est qu'il a été également employé par les vendeurs de fonds de commerce dans un but parfois suspect³.

M. Hamel⁴ a décrit en ces termes l'habileté de leurs manœuvres : « Le vendeur passe avec l'acheteur un contrat

1. Cass. Civ., 22 février 1887, *Dalloz*, 1887.I.500.

2. Cass. Req., 3 août 1931, *Dalloz*, 1931.I.441.

3. V. Lallou, « La mise en gérance des fonds de commerce », dans *Dalloz hebdomadaire*, 15 mars 1928; Hamel, *op. cit.*

4. *Op. cit.*, p. 42-43.

de gérance du fonds de commerce, moyennant un loyer annuel dont le montant correspond à la valeur locative du fonds ; en outre, pour garantir le bailleur contre la dévalorisation du fonds qui pourrait résulter d'une mauvaise gérance, le locataire dépose entre ses mains une somme importante, 50.000, 100.000 fr. L'opération est jusqu'ici très correcte.

» En même temps que le contrat de gérance intervient une promesse de vente ; le locataire aura, à tout moment pendant la durée de la gérance, le droit de lever l'option moyennant un prix régulièrement fixé, la somme déposée en garantie d'une bonne gérance venant en déduction de ce prix. L'opération est encore correcte.

» Mais voici que le système se complique.

» D'abord à la promesse de vente le locataire joint parfois une promesse d'acheter. C'est le vendeur qui exige cette promesse pour assurer le caractère définitif de la cession.

» Puis il est souvent convenu que, en toute hypothèse, la garantie restera acquise au bailleur si le locataire ne lève pas son option ; ainsi le locataire se trouvera contraint à lever l'option par la menace de perdre la somme déjà fournie.

» Par ces procédés se réalisent des opérations très avantageuses pour les parties et surtout pour les prétendus bailleurs. Le fonds de commerce se trouve remis au gérant et une partie du prix est payée au vendeur sans que les créanciers du vendeur aient pu faire valoir les droits que leur reconnaît la loi de 1909. D'autre part, le gérant acquéreur peut céder son droit à un cessionnaire, qui le recédera à son tour à un tiers, sans que l'Enregistrement puisse percevoir le droit de mutation sur ces cessions

successives; dans un temps où certains fonds de commerce procurent à leurs exploitants de rapides enrichissements, le fisc se trouve certainement lésé. Mais ce sont surtout les locataires qui ont attaqué l'opération, dont le danger principal retombe sur eux; alors que, par suite de la remise d'un dépôt en garantie, le bailleur-vendeur voit ses risques presque supprimés, le gérant qui se trouve contraint d'abandonner l'exploitation avant la levée de l'option perd à la fois le fonds de commerce et la somme déposée. Aussi les gérants ont-ils demandé la restitution de cette somme. »

Les décisions judiciaires ont été contradictoires. Certains arrêts ont admis la régularité de l'ensemble des opérations dans lesquelles ils ont vu un contrat de gérance avec promesse de vente, exempt de vice du consentement et de dissimulation¹. La Cour de Paris a même sanctionné un contrat de gérance accompagné d'une double promesse de vente et d'achat, par ce motif bien discutable que ces promesses ne devaient produire leur effet qu'à la fin de la gérance². Au contraire d'autres arrêts ont annulé les contrats et ordonné la restitution des sommes reçues en garantie³.

La question doit être, comme l'a montré M. Hamel⁴, résolue à l'aide de la distinction suivante. L'opération est parfaitement licite lorsqu'elle comprend seulement

1. Paris, 29 novembre 1929, *Gaz. Pal.*, 22 janvier 1930; Poitiers, 9 juillet 1929, *Gaz. Pal.*, 17 décembre 1929, en sous-note; Trib. com. du Havre, 12 novembre 1928, *eod. loc.*; Trib. comm. Seine, 12 décembre 1929, *eod. loc.*

2. Paris, 18 mai 1929, *Gaz. Pal.*, 17 décembre 1929, en sous-note.

3. Paris, 9 janvier 1929, *Gaz. Pal.*, 17 décembre 1929, en sous-note; Amiens, 1^{er} mars 1929, *eod. loc.*; Paris, 23 octobre 1929, *Gaz. Pal.*, 17 décembre 1929.

4. *Op. cit.*, p. 43 et 44.

une gérance et une promesse de vente. Mais elle devient suspecte lorsqu'il s'y mêle une promesse d'achat ou que le gérant consent d'avance à l'abandon de la garantie déposée par lui.

« Malgré la qualification dont elle s'affuble, la fausse gérance est alors une vente. » Il en est certainement ainsi quand une promesse d'acheter vient doubler une promesse de vente. « Peu importe le terme ou la condition; la vente n'en est pas moins conclue. La promesse de vente et la promesse d'achat entraînent par leur cumul un échange parfait des volontés. Quant à l'engagement pris par le gérant de faire abandon de la garantie, il prouve que cette garantie est bien un acompte sur le prix. S'il s'agissait d'un simple dépôt en garantie, il devrait être restitué toutes les fois que le locataire n'a pas laissé dépérir la chose vendue, et en tout cas, le bailleur ne devrait rien conserver au delà des sommes correspondant à la réparation du dommage causé. Et il ne s'agit pas d'une clause pénale destinée à déterminer par avance la réparation à laquelle le bailleur aura droit pour le dommage que lui cause l'inaccomplissement du bail. Peu importe en effet pour le jeu de la clause que le bail ait été régulièrement terminé ou qu'il ait été interrompu; ce ne sont pas les vices de la gérance que sanctionne la clause, mais le refus de lever l'option à quelque moment qu'il intervienne, fût-ce à l'expiration du bail¹. »

L'indemnité fréquemment stipulée dans les promesses de vente pour le cas où le bénéficiaire ne lèverait pas l'option est toujours une somme minime par rapport au prix. Elle représente le dommage éprouvé par le promettant

1. Hamel, *op. cit.*, p. 44.

qui n'a pu disposer de son bien durant un certain temps. Jamais elle n'est d'une importance telle qu'elle corresponde à une portion notable du prix. Au contraire, le prétendu dépôt en garantie, acquis définitivement au bailleur, s'il est assez important, proportionnellement au prix convenu, pour imposer au gérant l'obligation de lever l'option, constitue un acompte sur le prix. Le gérant n'a pu le fournir que dans la pensée de se porter acquéreur. La prétendue promesse de vente, même unilatérale, est donc une vente effective et réalisée. Il y a en effet accord sur la chose et sur le prix. Le prétendu bénéficiaire de la promesse a pratiquement aliéné, par le versement d'un acompte important, sa liberté de décision. L'article 1583 du Code civil impose cette solution dans le domaine civil et dans le domaine fiscal.

Les conséquences en droit civil de la distinction qui précède sont faciles à préciser. Lorsque l'opération comprend seulement une gérance et une promesse de vente, on appliquera les règles communément admises en matière de promesse de vente, suivant que l'option sera levée ou non levée. Lorsque l'opération, au contraire, est une vente réelle dès le jour du contrat, on mettra en jeu les règles de la vente. L'acheteur devra payer le prix promis et le procédé de la gérance sera traité comme un pacte commissoire de l'article 1656 permettant au vendeur d'obtenir, en cas de non-payement du prix, la résiliation de plein droit¹. Si le gérant-acquéreur menace d'abandonner le fonds avant le paiement intégral du prix, le vendeur pourra choisir entre deux solutions : ou bien il exigera le complément du prix en soutenant que, malgré qu'on ait

1. Hamel, *op. cit.*, p. 44.

différé le transfert de propriété, il y a pourtant vente définitive; l'acheteur, s'il fournit le prix, deviendra donc propriétaire du fonds avec tous les avantages attachés à la propriété; ou bien le vendeur fera jouer la résolution : il devra alors restituer la garantie déposée, portion du prix qu'il a reçue et qui resterait sans cause entre ses mains¹.

La distinction qui a été établie parmi les locations-ventes de fonds de commerce développera aussi ses conséquences en droit fiscal. L'Administration pourra rétablir, sous un pseudo-contrat de gérance, la véritable nature du contrat et exiger le paiement du droit de mutation.

Quant à l'application des pénalités, elle ne sera fondée que s'il y a dissimulation au sens précis, strict et technique qu'il y a lieu de donner à ce mot en droit fiscal. Il appartiendra à l'administration, et en cas de contestation, au tribunal, de rechercher si l'opération a reçu une fausse qualification, si le contrat présenté comme une gérance est ou non une vente. Mais, la réalité de la vente dévoilée sous la figure de la gérance, il restera à établir l'existence de la mauvaise foi des intéressés et de leur manœuvre frauduleuse dans le but d'esquiver l'impôt de mutation.

Cette preuve rencontrera souvent un obstacle dans cette circonstance que l'acte présenté à l'enregistrement contiendra un exposé complet et exact de la situation convenue entre les parties. Il paraît bien alors qu'il manque jusqu'à un élément matériel de la dissimulation. Cependant, à y regarder de plus près, on se rend compte que l'incrimination de la loi de 1925 a précisément pour objet le fait de masquer, sous l'apparence de stipulations donnant ouverture à des droits moins élevés, le caractère véritable

1. Hamel, *loc. cit.*

des stipulations d'un contrat. La matérialité de la dissimulation consiste donc dans ce fait lui-même, alors même que les conventions des parties seraient complètement et exactement exposées dans l'acte. Ces conventions offrent un aspect double : d'une part, leur libellé, qui est présenté à l'Enregistrement, et qui semble conduire à un résultat déterminé, d'autre part, le résultat qui découle du jeu même des stipulations. La véritable nature du contrat est déguisée sous la physionomie d'un autre contrat, et c'est ce déguisement même qui constitue, dans la nouvelle législation, l'élément matériel de la dissimulation.

Si l'on n'envisage, par conséquent, que le côté matériel de la dissimulation, on est amené à appliquer la sanction fiscale édictée en 1925. Et il faut avoir soin de séparer ici l'application de la sanction fiscale de la possibilité d'application de la sanction civile.

La Cour de Paris, dans son arrêt du 23 octobre 1929, a déclaré la nullité d'une location-vente de fonds de commerce en tirant argument de la loi du 27 février 1912 qui a édicté la nullité de toute convention ayant pour objet de dissimuler une partie du prix. La Cour a estimé que cette loi permet d'atteindre « non seulement les conventions qui constituent par elles-mêmes des dissimulations, mais celles qui sont faites dans le but de parvenir à une dissimulation)¹ ». C'est une manière de voir fautive et dangereuse, à notre avis « parce qu'elle tend à élargir les nullités fiscales de la loi de 1912 en remettant à l'arbitraire de l'administration et des juges, le droit d'apprécier si une convention prépare une dissimulation² ».

Mais, de ce qu'un contrat de vente, déguisé sous l'ap-

1. *Gazette du Palais*, 17 décembre 1929.

2. Hamel, *loc. cit.*, p. 43.

parence d'une gérance, ne puisse pas, pour la raison qui précède, encourir la nullité fiscale, sanction civile, il ne résulte pas que le déguisement même du contrat doive échapper à la sanction fiscale prévue par la loi du 13 juillet 1925 (art. 44). Cette dernière, en effet, incrimine la dissimulation du véritable caractère des stipulations d'un contrat sous l'apparence de stipulations donnant ouverture à des droits moins élevés. Cette incrimination est indépendante du point de savoir si les stipulations dont il s'agit, frappées de sanctions fiscales, doivent en outre être frappées de nullité.

Il faut bien se garder d'en conclure que le déguisement de contrat pourra être, en toute circonstance, passible de la pénalité fiscale. Il n'en sera ainsi que si les éléments volontaires s'ajoutent aux éléments matériels, qui viennent d'être indiqués, pour constituer la dissimulation. Il importera de rechercher si les intéressés ont vraiment été amenés par un dessein de fraude, s'ils n'ont pas cru, de bonne foi, que le déguisement, même pratiqué intentionnellement par eux, était un moyen légitime de payer moins d'impôt. Leur bonne foi ne sera pas établie, sans doute, par leur seule ignorance de la disposition de 1925. Mais ils pourront alléguer avec vraisemblance qu'ils n'ont pas estimé que leur combinaison rentrât dans les termes de cette disposition, que même ils n'ont pas pensé se livrer à un déguisement caractérisé. Un débat sur leur bonne ou mauvaise foi sera possible devant l'administration ou devant le tribunal. Il devra être présidé par le principe que la mauvaise foi ne se présume pas.

La pratique a montré encore un déguisement de vente dans le domaine des apports en société.

Le contrat de société se prête à certaines simulations

qui tendent, notamment, à éviter le droit de 13,50 % sur les apports immobiliers à titre onéreux¹. En principe, en droit fiscal, toute cession de part sociale est considérée comme une cession de droits sociaux, c'est-à-dire comme une cession de droits incorporels, et taxée abstraction faite de la nature des biens représentés par la part sociale. Or il était inévitable que les intéressés présentassent souvent comme cession de parts sociales, de véritables mutations d'immeubles, de meubles ou de fonds de commerce. La tentation était trop grande de bénéficier ainsi de l'importante différence de tarif entre le droit de mutation ordinaire et le droit de cession de parts sociales. L'opération était pratiquée sous le couvert d'une société de complaisance dans laquelle la presque totalité des parts ou des actions était attribuée à l'apporteur². Celui-ci n'avait plus qu'à les céder à la personne qui voulait acquérir les biens apportés. Les actions d'apport n'étant, aux termes de la loi du 24 juillet 1867, négociables que deux ans après la constitution définitive de la société, la taxe spéciale de transmission des valeurs mobilières n'était pas due, même si les titres étaient matériellement créés, aussi longtemps que ces titres n'étaient pas négociables, c'est-à-dire jusqu'à l'expiration de deux années; les cessions consenties pendant la période de non-négociabilité étaient taxables au droit de mutation au comptant de 0,75 % décimes compris, créé par l'article 69 de la loi de frimaire, et seulement, d'ailleurs, lorsque les cessions étaient constatées par un acte présenté à l'enregistrement. Pour échapper à la perception des droits de mutation et de la taxe à la première

1. Allix et Lecerclé, *op. cit.*, p. 314 et 315.

2. Allix et Lecerclé, *op. cit.*, p. 314 et 315.

mutation, les parties recouraient à la combinaison suivante¹ : le vendeur apportait son immeuble ou son fonds de commerce à une société, en général fictive, puis il cédait à celui qu'il voulait en rendre acquéreur les actions ou parts qui lui avaient été attribuées en représentation de son apport. Plusieurs cessions successives pouvaient même être effectuées de la sorte. Toutes ces mutations successives, ayant en fait pour objet des biens en nature passibles du droit de mutation, et, le cas échéant, de la taxe à la première mutation, n'acquittaient que le droit de 0,75 %.

Pour mettre un terme à ces abus, l'article 24 de la loi du 30 décembre 1928 assimile, au point de vue fiscal², à une vente effective des biens mis en société, les cessions d'actions d'apport consenties pendant la période de non-négociabilité de ces actions. La cession est donc considérée comme portant sur les biens en nature et non pas sur les droits sociaux incorporels, et assimilée à une vente ordinaire. La même mesure est applicable, d'après l'article 24, aux cessions de parts d'intérêts, pendant un délai de deux ans à partir de la constitution définitive de la société.

Qu'il s'agisse, donc, d'une société par actions, dans les deux ans de la période de non-négociabilité, ou d'une société autre que par actions, dans les deux ans qui suivent l'acte constitutif, toute cession de droits sociaux est réputée porter, non sur les droits sociaux eux-mêmes, mais sur les éléments matériels représentés par ces droits sociaux. Il y a là une présomption non susceptible d'être combattue par la preuve contraire. Le déguisement se trouve

1. Allix et Lecerclé, *op. cit.*, *eod. loc.*

2. La présomption joue seulement pour les droits afférents à la cession à titre onéreux. Les titres, même s'ils représentent des apports immobiliers, conservent leur caractère mobilier (art. 529 C. civ.).

empêché. Mais, avant que la présomption ait été établie, la question de la dissimulation devait être résolue dans les termes que nous avons précisés. A la démonstration des éléments matériels devait s'ajouter celle des éléments volontaires, moraux, et de la volonté de fraude des intéressés. Si, d'ailleurs, quelque dissimulation pouvait être suspectée dans les actes présentés à l'enregistrement au sujet des opérations en question, il y aurait toujours lieu de suivre les principes précédemment posés.

Dans toutes les hypothèses, que nous venons d'examiner, où l'on suspecte qu'une véritable mutation est présentée sous l'apparence d'un acte d'une autre nature, il pourra arriver de trois choses l'une :

1^o Ou bien on ne parviendra pas à démontrer qu'il y ait une dissimulation au sens précis et complet du mot, et alors, la réalité de la mutation n'apparaissant pas, l'existence d'un prix n'apparaissant pas non plus, en conséquence il n'y aura ni dissimulation, ni même insuffisance.

2^o Ou bien, il y aura dissimulation n'ayant pas atteint son but, c'est-à-dire n'étant pas parvenue à une insuffisance du prix de la mutation.

3^o Ou bien il y aura dissimulation réussie, c'est-à-dire coïncidence de la dissimulation et de l'insuffisance.

IV

Absence de toute simulation.

Choix d'un contrat en vue d'un moindre impôt.

Le déguisement de contrat nous plaçait en face de cette dualité de situation : d'un côté, des stipulations présentées complètement et exactement à l'enregistrement, et

paraissant mener à un résultat de fait et de droit déterminé; d'un autre côté, un résultat réel découlant du fonctionnement même de ces stipulations.

Dans l'hypothèse maintenant examinée, il n'y a pas la moindre dualité de situation, la plus légère simulation. Non seulement les stipulations présentées à la Régie sont intégralement conformes à celles qu'ont faites les contractants, mais le résultat auquel elles paraissent tendre est aussi très exactement le résultat auquel elles tendent en réalité. En vue de ce résultat, les intéressés avaient le choix entre plusieurs contrats. Ils ont préféré celui-ci parce qu'il procure une économie d'impôt. Mais rien, ni dans le libellé de la convention, ni dans sa nature, ni dans son objectif, n'est caché à l'administration. Ce serait sortir de la nature des choses que de parler ici de dissimulation.

Aussi, c'est une règle traditionnelle que les parties ont le droit de choisir, entre plusieurs combinaisons juridiques, susceptibles d'aboutir au même résultat, celle qui entraîne le paiement des droits les moins élevés. Entre plusieurs conventions possibles pour réaliser un certain effet juridique, il est licite d'employer la plus économique au point de vue fiscal¹. Cette faculté a été souvent utilisée par les redevables.

Ainsi, l'on a recouru fréquemment au procédé de l'échange au lieu du procédé de la vente, entraînant l'application d'un tarif plus élevé. La loi du 16 juin 1824 exemptait du droit proportionnel l'échange portant sur des fonds

1. Merlin, *Répertoire*, V° « Fraude »; Dublineau, *Traité théorique et pratique de l'Enregistrement*, 1924, p. 99; Desbois, *La notion de fraude à la loi et la jurisprudence française*, thèse Paris, 1927, p. 100 et 131; A. Ligeropoulo, *Le problème de la fraude à la loi*, 1928, p. 293 et suiv.; Allix et Lecercle, *Les droits d'Enregistrement : Traité théorique et pratique. Principes généraux*, t. I, 1933, p. 281 et suiv.

contigus. La personne qui voulait acquérir une propriété rurale commençait par acheter une partie de celle-ci. Alors, propriétaire d'une parcelle contiguë au fonds désiré, elle échangeait cette parcelle contre ce fonds, en comblant par une soulte la différence de valeur. La Régie prétendit dans ces circonstances percevoir le droit de vente. Mais la Cour de cassation repoussa cette prétention par deux arrêts qui fixèrent la jurisprudence sur ce point¹. La Régie ayant provoqué l'intervention du législateur, la loi du 3 novembre 1884 subordonna l'exemption de tous droits, consentie en faveur des échanges de fonds ruraux contigus, à cette condition que le co-échangiste eût la possession de son fonds depuis au moins deux ans. La combinaison dont il s'agit fut par là dans une certaine mesure neutralisée. Toutefois, comme elle restait encore possible en certaines hypothèses, la loi du 30 juin 1923 vint assujettir les soultes au droit de vente. De la sorte, il n'y eut pas pratiquement d'intérêt à effectuer par la voie de l'échange de véritables ventes². Ce fut, pour l'administration, le meilleur moyen de supprimer un procédé légitime en soi aux termes des arrêts rappelés de la Cour de cassation.

Ainsi encore, dans le cas d'un domaine rural comportant un terrain recouvert de bois ou de récoltes, on a vendu séparément la superficie et le fonds. Si ce domaine est vendu dans son ensemble, il y a perception sur sa valeur totale des droits de vente immobilière de 13,5 %. Si, au contraire, l'on admet que les récoltes et les bois, malgré qu'ils tiennent encore au sol, deviennent meubles, par anticipation, lors-

1. Cass. Req., 18 décembre 1828, *Dalloz*, 1829.I.68; Cass. Civ., 18 août 1829, *Dalloz*, 1829.I.333.

2. Perreau, « Atténuation par actes juridiques aux lois impératives et prohibitives », dans *Revue trimestrielle de droit civil*, 1923, p. 325; Desbois, *op. cit.*, p. 117 et suiv.; Ligeropoulo, *op. cit.*, p. 306.

qu'ils sont vendus pour être enlevés, et si l'on vend séparément le fonds et la superficie, il y aura d'une part application à la vente des récoltes ou des bois du tarif des ventes de meubles, soit 7 %, d'autre part, application à la vente du terrain nu du tarif de 13,50 %. La Régie a, dès le début du *xix^e* siècle, voulu réclamer toujours le droit de vente immobilière sur l'opération totale. Mais la jurisprudence a établi la distinction suivante: les parties ont-elles, dès l'origine, et par une convention unique, entendu réaliser le transfert de propriété sur l'ensemble, décomposant ensuite l'opération pour faire une économie d'impôt? la Régie peut alors rétablir la réalité des faits et percevoir le droit de vente immobilière sur la totalité de l'acte¹. Au contraire, quand l'accord des volontés n'a pas, dès le début, porté sur l'ensemble du sol et de la superficie; quand, par exemple, les parties ont décidé le transfert définitif de la propriété et de la coupe, tout en l'accompagnant verbalement d'une promesse synallagmatique de vente du sol, non translatrice de propriété, on se trouve en présence d'une séparation effective de deux mutations; la vente séparée, détachant l'un de l'autre les deux objets de la vente, imprime à la superficie un caractère mobilier; il doit y avoir application d'un côté du tarif des ventes mobilières, de l'autre côté du tarif des ventes immobilières².

Dans le premier cas, seulement, il était permis de poser la question de dissimulation. Et, pour qu'elle reçût une réponse affirmative, il eût fallu prouver la réunion de tous

1. Cass. Civ., 12 novembre 1855, *Sirey*, 1855.I.55; Cass. Req., 28 décembre 1903, *Sirey*, 1903.I.465.

2. Cass. Req., 8 septembre 1813, *Dalloz*, « V^o Biens », n^o 41; Cass. Req., 21 mars 1820, *ibid.*, n^o 42; Cass. Civ., 21 avril 1823, *ibid.*, n^o 2914; Cass. Civ., 4 avril 1827, *ibid.*, n^o 2912; Amiens, 16 juin 1898, *Journ. Enreg.*, 25.660; Trib. Dax, 12 janvier 1900, *Journ. Enreg.*, 28.210; V. Dublineau, *op. cit.*, n^o 811 à 814; Ligeropoulo, *op. cit.*, p. 310.

les éléments matériels et volontaires de la dissimulation. La matérialité même d'une dissimulation était extrêmement discutable. Car que cachait-on à l'administration ? Le fait que la vente, soi-disant décomposée, formait dans l'esprit des contractants une convention unique ? Alors il fallait recourir, pour fixer la matérialité même du fait, non seulement aux circonstances extérieures, mais encore à une recherche de l'intention des parties. Il s'agissait d'économie de droits fiscaux infiniment plus que de dissimulation. Dans ce moyen de payer moins d'impôt, il eût été abusif de voir l'intention frauduleuse de se soustraire à un impôt réellement dû. Quant au second cas, indiqué par la jurisprudence, il faisait s'évanouir jusqu'à l'ombre d'une question de dissimulation. Les parties étaient abritées sous la règle qu'on a le droit de recourir au procédé juridique fiscalement le moins coûteux.

En vertu de cette même règle, il a été encore reconnu, et par l'administration de l'Enregistrement, et par la Banque de France, que, les parties ayant toujours le droit d'adopter, pourvu qu'il soit régulier, le procédé le moins coûteux au point de vue fiscal, rien ne s'oppose à ce que le possesseur d'actions de la Banque de France, voulant acquérir un immeuble, commence par faire une déclaration d'immobilisation de ses actions et procède ensuite à l'échange de celles-ci contre l'immeuble à acquérir¹. Il convient de souligner la licéité de cette combinaison, à la vérité beaucoup moins intéressante aujourd'hui qu'il y a quelque temps, parce que l'immobilisation des actions entraîne certains frais (paiement du droit de transfert,

1. Réponse à la question écrite de M. P.-E. Flandin, *Journal officiel* du 28 juin 1929, p. 2299, R. E. 9053-2; V. Allix et Lecercle, *op. cit.*, p. 283.

etc..) et que les droits sur les mutations immobilières ont été réduits.

En certaines matières, toutefois, la règle considérée a reçu des restrictions dans la législation récente. La loi du 13 juillet 1925 a édicté deux sortes de dispositions : d'une part, elle a interdit d'employer certains procédés, ou du moins, créé des présomptions qui enlèvent toute utilité à leur emploi ; ces procédés intéressant la matière des successions, nous n'avons pas à les indiquer ici¹ ; d'autre part, la même loi, dans son article 44, s'est efforcée d'introduire un principe nouveau qui doit retenir notre attention. Le législateur en effet s'est ému de la perte de droits résultant, pour le Trésor, de la faculté laissée aux redevables de choisir, entre plusieurs procédés juridiques, le plus économique au point de vue fiscal, et a été porté à suspecter la fraude dans l'usage de cette faculté. La loi de 1925 s'est donc proposé, suivant l'expression ironique du ministre des Finances, au cours de la discussion, de frapper « les habiles applications de la loi », c'est-à-dire les procédés licites par eux-mêmes, mais inspirés de l'intention d'éluder tout ou partie de l'impôt de l'enregistrement². Tel a été le but de l'article 44 que nous citons pour la seconde fois : « Lorsqu'il est amiablement reconnu ou judiciairement établi que le véritable caractère des stipulations d'un contrat a été dissimulé sous l'apparence de stipulations donnant ouverture à des droits moins élevés, il est dû un double droit en sus. Cette pénalité est due solidairement par toutes les parties contractantes. »

MM. Allix et Lecerclé³ font au sujet de ce texte les judi-

1. Dans le même ordre d'idées, la loi du 16 avril 1930 (article 22) a supprimé, sauf exceptions, les effets de l'adoption sur l'application des droits de succession.

2. Allix et Lecerclé, *op. cit.*, p. 287.

3. *Ibidem*.

cieuses observations suivantes : « L'intention visible du législateur a été de frapper de sanctions — puisque, en l'espèce, il y a application du double droit en sus — tous les procédés, même réguliers, destinés à entraîner une moindre perception des droits. Innovation grave, puisqu'elle allait à l'encontre du principe de la liberté des conventions et de cette règle, éminemment protectrice des libertés individuelles, que tout ce qui n'est pas défendu expressément est permis. Dans l'esprit du législateur, l'article 44 tendait, en effet, à empêcher l'usage de procédés légaux, licites en eux-mêmes, lorsqu'ils étaient utilisés dans le but de préjudicier aux intérêts du Trésor. En fait, le législateur n'est heureusement pas parvenu à trouver une formule qui répondît exactement à son désir, et, si l'on regarde de près l'article 44, on s'aperçoit qu'en réalité il ne modifie en rien les principes admis jusque-là et qu'il se borne simplement, au cas où il y a eu dissimulation volontaire de la véritable nature d'un acte, à sanctionner cette dissimulation. »

La sphère d'application du texte est ainsi exactement délimitée. Ce qu'il vise, c'est la dissimulation de la véritable nature d'un acte, ce n'est pas l'emploi de la combinaison juridique fiscalement la moins coûteuse pour le redevable. Nous avons précédemment examiné son application à la dissimulation de la nature d'un acte de mutation. Le devoir de l'interprétation restrictive se fait plus impérieux que jamais, lorsque les parties ont présenté à l'enregistrement un contrat avec sa véritable nature, mais se sont servis de ce contrat, de préférence à un autre, pour payer des droits moins élevés. Pour que de telles opérations fussent incriminées, il faudrait que le législateur les eût visées en des termes particulièrement exprès et formels. Alors même

que la formule légale nécessaire à une incrimination aussi exorbitante aurait été trouvée, on ne se trouverait pas devant une dissimulation, puisque les intéressés n'auraient rien dissimulé.

« Toute personne est libre de transformer sa fortune de manière à être atteinte le plus légèrement par le poids des impôts et ses actes sont pleinement valables quand bien même ils ne seraient dictés que par le désir de payer l'impôt le plus réduit. On pourrait dire sans doute que le contribuable est coupable de recourir à des formes juridiques qui diminueront la contribution réellement due. Mais raisonner ainsi serait oublier que cette contribution est elle-même arbitrairement fixée et que tout contribuable a le droit de se placer dans une situation régulière moins onéreuse pour lui¹. »

Une disposition légale qui frapperait de pénalités le fait par les particuliers d'avoir utilisé un contrat, de préférence à un autre, pour payer moins d'impôts, et cela, alors qu'aucune dissimulation d'aucune sorte ne pourrait être relevée à leur charge, aurait des répercussions incalculables. Elle équivaldrait à l'interdiction de toute manière de faire, si ouverte, si légitime qu'elle soit, qui tendrait à réaliser une économie d'impôts. Elle équivaldrait à l'obligation pour les individus de payer le maximum possible d'impôts et de choisir, parmi les contrats mis à leur disposition en vue d'un résultat déterminé, celui qui donnera lieu à l'imposition la plus lourde. Entrer dans cette voie serait inaugurer une nouvelle ère juridique, politique et sociale. Si les besoins de l'Etat contemporain justifient un alourdissement de la fiscalité, et une sévère répression

1. Ripert, *La règle morale dans les obligations civiles*, 1927, p. 344.

de la fraude, ils ne sauraient justifier une mesure législative de l'espèce de celle que nous venons de condamner.

Dans l'ensemble des hypothèses auxquelles nous venons de nous attacher, il n'y aura manifestement ni dissimulation (ni même simulation), ni insuffisance.

Section III. — La preuve et les pénalités.

La preuve de l'insuffisance et celle de la dissimulation seront étudiées dans les chapitres respectivement consacrés à celle-ci et à celle-là.

Nous devons, toutefois, dès maintenant, souligner l'importance particulière, en notre matière, de l'organisation de la preuve et indiquer les lignes directrices de cette organisation.

Son importance pratique vient de la gravité des pénalités encourues. Les amendes d'enregistrement affectent deux modalités : les amendes déterminées et les amendes variables.

Les amendes déterminées sont celles dont le taux résulte mathématiquement de la loi, sans comporter aucune latitude pour l'Administration.

Au contraire, les amendes variables sont celles pour lesquelles la loi fixe un maximum et un minimum entre lesquels la Régie, et le cas échéant, le Tribunal, ont la faculté de se mouvoir.

En notre matière, les amendes sont toujours déterminées. S'il s'agit d'insuffisance, l'amende est d'un demi-droit en sus, d'un droit en sus ou d'un double droit en sus, suivant l'importance de l'insuffisance. Sans doute cette amende n'est pas fixe, c'est-à-dire que son chiffre n'est

pas en toute hypothèse le même. Mais elle est déterminée, puisque son chiffre résulte rigoureusement du mode de calcul prévu par la loi, sans aucune latitude pour l'administration. S'il s'agit de dissimulation, l'amende est du quart de la somme dissimulée. Là encore, c'est la loi qui établit la proportion mathématique; l'amende est en fonction, non pas du droit exigible, mais de la somme dissimulée, et la Régie est privée de toute latitude.

L'amende d'enregistrement, à la différence de l'amende des contributions indirectes ou des douanes, peut être infligée directement par l'administration et poursuivie par voie de contrainte, sans condamnation judiciaire préalable, sous réserve, bien entendu, des droits pour le redevable de faire opposition devant le Tribunal civil. Toutefois, la contrainte par corps ne peut être employée et l'amende n'est pas inscrite au casier judiciaire.

Jusqu'à une date récente, les pénalités fiscales perçues par l'administration étaient majorées, selon les cas, de 2 1/2, 5 ou 8 décimes. L'article 1^{er} du décret du 20 juillet 1934 a supprimé purement et simplement les décimes qui frappent ces pénalités. En conséquence, pour les amendes, la somme à réclamer au redevable est exactement celle fixée en principal par la loi qui les a instituées. Pour les droits en sus, la somme à exiger du contrevenant est égale au principal du droit simple. Etant donné que l'article 2 du même décret supprime les décimes des droits simples, par incorporation au principal, le montant du droit en sus est toujours égal à celui du droit simple. De même, les demi-droits en sus sont toujours égaux à la moitié du droit simple et les doubles droits en sus égaux au double du droit simple. Mais la nouvelle disposition, qui vient d'être indiquée (articles 1 et 2 du décret susvisé), ne s'applique

qu'aux pénalités fiscales. Elle ne s'applique pas aux amendes concernant la procédure civile qui demeurent soumises aux décimes. Elle ne s'applique pas non plus aux amendes pénales prononcées par le Tribunal correctionnel¹.

En matière de droits en sus, s'il y a eu, d'autre part, excès de perception, le droit en sus n'est calculé que sur le surplus.

Il en est autrement pour l'amende du quart de la somme dissimulée, qui reste intégralement due, même si le receveur avait commis un excès de perception, lors de l'enregistrement de l'acte.

Au poids des amendes fiscales peuvent s'ajouter, au cas de dissimulation, des sanctions correctionnelles prononcées par le Tribunal correctionnel : amendes pénales, emprisonnement et autres peines. Notons encore qu'aux amendes pénales, s'additionnent de très lourds décimes.

Ce simple tableau montre l'intérêt du problème de la preuve dans la matière qui nous occupe. Quelles idées générales ont commandé sa solution ?

La première est celle de la distinction de l'insuffisance et de la dissimulation. Ces vocables désignent des situations différentes. La preuve de l'insuffisance, simple erreur, n'entraîne donc pas celle de la dissimulation. Inversement, la preuve de la dissimulation, c'est-à-dire d'une manœuvre frauduleuse, n'entraîne pas celle de l'insuffisance ; cette manœuvre, en effet, n'a pas nécessairement atteint le but recherché par les intéressés. A la dualité des situations correspond une dualité dans l'ordre de la preuve. L'insuffisance, si elle n'est pas reconnue de bonne grâce par les

1. Instructions de l'Enregistrement, du 25 juillet 1934, n° 4.174. V. *Répertoire du notariat et de l'Enregistrement*, 15 septembre 1934, p. 623.

redevables, sera établie par l'expertise. Quant à la fraude, elle pourra être démontrée par tous les moyens.

Nous touchons ici à une seconde idée : celle de l'élargissement, en notre matière, du système ordinaire des preuves en matière d'enregistrement.

Ce qui caractérise avant tout la procédure en matière d'enregistrement, c'est qu'elle est écrite. Tous modes de preuve qui supposent une instruction orale, c'est-à-dire la preuve testimoniale, l'interrogatoire sur faits et articles, la délation de serment, se trouvent par là même exclus. Sont donc seules possibles, étant donnée leur compatibilité avec la procédure écrite, la preuve littérale, l'aveu et les présomptions.

Or, en certains cas, le législateur a exceptionnellement autorisé le recours à la preuve orale. Il en est ainsi particulièrement, en matière de dissimulation de prix dans les ventes, soultes d'échange et de partage d'immeubles, dans les ventes de fonds de commerce et dans les cessions d'offices ministériels (loi du 23 août 1871, article 13; loi du 28 avril 1872, art. 853; loi du 27 février 1912, article 6, aliéna 2; code articles 133, 247 et 257). Ces textes admettent toutes les preuves de droit commun, y compris la preuve testimoniale, mais à l'exclusion du serment décisoire. Toutefois, la preuve testimoniale ne peut être employée que pendant dix ans à partir de l'enregistrement de l'acte (Code, article 247).

Enfin, il y a lieu de noter le jeu en notre matière de modes spéciaux de preuve. L'expertise a déjà été mentionnée; il faut ajouter qu'il ne s'agit pas de l'expertise du droit commun, mais de l'expertise d'enregistrement, obéissant à des règles particulières.

Il convient de signaler aussi le rôle de présomptions fis-

cales qui a été montré en ce qui concerne l'existence même de la mutation. Mais, ce qui est établi par ces présomptions, c'est le fait même de la mutation. Elles tendent donc à empêcher la possibilité même de la dissimulation en ce sens qu'elles ne permettent pas de cacher la mutation par un moyen quelconque.

CHAPITRE II

SANCTION DE L'INSUFFISANCE

L'erreur, que constitue l'insuffisance, peut être soit reconnue par le redevable qui l'a commise, soit établie par expertise.

Cette constatation domine l'étude des sanctions de l'insuffisance et appelle aussitôt des observations qui en marqueront les lignes directrices.

D'abord, il est nécessaire que l'Administration provoque, par une procédure amiable, la reconnaissance du redevable. Le prix porté dans un acte paraît insuffisant au receveur, celui-ci adresse à l'intéressé un avertissement indiquant l'évaluation qui, d'après le fisc, devrait servir de base au calcul des droits, et mentionnant le complément de droits, ainsi que, le cas échéant, les pénalités exigibles. Cet avertissement doit être renouvelé au moins une fois. Cette procédure amiable se termine, après discussion, soit par la soumission du redevable, c'est-à-dire par son acceptation, dans une forme déterminée, de l'évaluation du fisc, soit par le refus du redevable d'acquiescer au chiffre de l'Administration. Dans cette seconde alternative, la Régie apprécie s'il convient de recourir à une expertise. Ce schéma trace l'ordre de nos développements qui auront successivement pour objet la soumission et l'expertise.

La preuve de l'insuffisance est faite par l'expertise. La pénalité étant, quant à son importance, et quant à son existence même, en étroit rapport avec l'expertise, l'étude de la première est inséparable de celle de la seconde.

Cet exposé sera précédé d'un aperçu historique sur la pénalité et sera suivi d'une appréciation du système général de la preuve et de la sanction de l'insuffisance.

Section première. — Histoire de la pénalité.

Simple erreur, l'insuffisance devra certainement être rectifiée. Le droit simple sera perçu sur le complément d'estimation. Du point de vue des intérêts supérieurs du Trésor, on peut admettre en outre une pénalisation de l'insuffisance, destinée à inspirer une crainte salutaire de l'erreur elle-même. Mais il faudra que cette pénalisation soit moins grave que celle qui s'adresse à la dissimulation. La sanction fiscale de l'insuffisance devra être moins rigoureuse que la sanction fiscale de la dissimulation. De plus, alors que la dissimulation comporte parfois des sanctions correctionnelles, il conviendra que ces dernières ne frappent jamais l'insuffisance.

La sanction fiscale de l'insuffisance sera moins rigoureuse que celle de la dissimulation à deux égards. D'une part, tandis que la dissimulation sera toujours punie en elle-même, l'insuffisance ne le sera que si elle atteint une certaine importance par rapport au prix exprimé. D'autre part, la pénalité de l'insuffisance, dans les cas où elle sera frappée, sera moins lourde que celle de la dissimulation.

L'histoire montre que notre législateur s'est toujours inspiré de ces idées. L'insuffisance établie a toujours donné

lieu à la perception du droit simple sur le complément d'estimation, mais il est demeuré constant, dans les lois du 22 frimaire an VII, article 18, du 27 février 1912, article 5, du 22 mars 1924, article 29, du 13 juillet 1925, article 60, du 20 juillet 1934, article 6, que l'insuffisance en notre matière n'encourt la pénalité fiscale que lorsqu'elle est de l'ordre d'un huitième du prix énoncé. Dans toutes ces lois, il a été également constant que l'insuffisance est frappée moins lourdement que la dissimulation.

Depuis la loi de frimaire an VII, jusqu'à la loi de 1912, inclusivement, la pénalité a été uniformément fixée à un droit en sus. Mais la législation postérieure à 1912 a établi une sorte d'échelle de peines : demi-droit en sus, droit en sus, double droit en sus. La peine est d'autant plus forte que le redevable a été plus lent à acquiescer à l'évaluation administrative et même s'est obstiné à refuser tout acquiescement. Moins grave en certains cas, plus grave en d'autres cas, la pénalité offre ainsi une certaine souplesse. Il est permis d'approuver, du point de vue des avantages du Trésor, cette solution consistant à graduer en quelque sorte la pénalité fiscale en fonction du retard mis par le redevable à reconnaître son erreur. Mais sera-t-il acceptable, en équité et en logique, qu'on frappe d'une pénalité une insuffisance qui aura été amiablement reconnue avant toute ouverture d'une procédure d'expertise ? Le décret-loi du 20 juillet 1934, qui est entré dans cette voie, a apporté en la matière une innovation fâcheuse.

Aussi bien, notre législation n'a-t-elle jamais soumis l'insuffisance à des sanctions correctionnelles. A la vérité, le mot insuffisance figure dans l'article 52 de la loi du 22 mars 1924, complété par l'article 8 de la loi du 4 avril 1926 (Code, article 141). Mais l'insuffisance n'intervient, dans cette

disposition, que pour la détermination de l'importance matérielle de la dissimulation, seule réprimée correctionnellement. Le texte visé, en effet, concerne spécialement les impôts perçus par voie de déclaration. Il s'applique au contribuable qui a agi dans le but de se soustraire au paiement total ou partiel des impôts, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits par la loi, concernant les impôts cédulaires et général sur le revenu et l'impôt de mutation par décès, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes soumises à l'impôt, à condition que l'insuffisance atteigne au moins 10 %.

Ce texte ne s'adresse pas aux ventes d'immeubles et de fonds de commerce. Il ne s'applique pas aux fausses affirmations de la sincérité d'un prix de vente, ou d'une soulte, portées dans les actes ou dans les déclarations estimatives faites après ventes verbales, puisque ces affirmations mensongères sont déjà incriminées très formellement par l'article 7 de la loi du 18 avril 1918 (Code, article 200) qui n'a pas été abrogé. L'article 141 et l'article 200 ont des domaines d'application très exactement délimités par leur texte même et portent des incriminations nettement distinctes.

D'ailleurs, même dans l'article 141, inapplicable, nous le répétons, à notre matière, ce n'est pas l'insuffisance égale ou supérieure à 10 % qui constitue le délit correctionnel, c'est la dissimulation volontaire d'une somme de cette importance, proportionnellement au prix déclaré. Une insuffisance de cette grandeur n'est nullement par elle-même un délit pénal. Tout au plus peut-on dire qu'elle est un élément matériel, échappant en soi à la répression correctionnelle du délit de dissimulation visé, en d'autres matières que la nôtre, par le dit article 141.

Section II. — La soumission.

La soumission est l'acte par lequel un redevable reconnaît l'insuffisance qu'il a commise dans une déclaration et s'engage à payer les droits supplémentaires ainsi que les pénalités dus en raison de cette insuffisance.

La soumission doit être écrite sur papier timbré, datée et signée par le redevable. Si elle n'est pas écrite en entier de la main de celui-ci, elle est revêtue suivant l'usage établi d'un « bon pour » ou « approuvé » inscrit avant sa signature et rappelant en toutes lettres le montant des droits simples et, le cas échéant, des pénalités à payer¹.

On peut donc classer la soumission parmi les preuves écrites. Il est possible aussi, et plus rationnel, de la ranger parmi les preuves résultant de l'aveu.

L'aveu extra-judiciaire, exprimé en la forme écrite de la soumission, est une preuve décisive. Son objet même, en effet, est la reconnaissance par le redevable du bien-fondé des prétentions de la Régie. Aussitôt que la Régie a pris acte de cet aveu et accepté la soumission, le redevable est donc lié par son engagement et ne peut plus se rétracter.

Mais la Régie est-elle également liée par son acceptation ? Y a-t-il, entre elle et le redevable, accord définitif sur l'estimation litigieuse ? Au contraire, la Régie peut-elle revenir sur son appréciation, exciper d'une insuffisance plus forte que celle qu'elle avait originairement relevée et réclamer en conséquence de nouveaux droits et pénalités² ?

1. Maguero, *Traité alphabétique des droits d'Enregistrement, de timbre et d'hypothèques*, 2^e édit., V^o « Insuffisance », n^o 110.

2. Voir sur la question, Allix et Lecerclé, *op. cit.*, p. 474 et suiv. ; Wah: *Droit fiscal*, t. II, n^o 505.

Dans l'opinion le plus généralement admise, la soumission, une fois acceptée par la Régie, lie le redevable, mais non l'Administration¹. La théorie contraire, d'après laquelle la soumission acceptée est obligatoire à la fois pour l'Administration et le redevable, compte aussi ses partisans et nous paraît contenir la vérité².

La question des effets de la soumission doit être envisagée d'abord au point de vue des textes. L'Administration puise dans l'article 63 de la loi du 22 frimaire an VII (Code, art. 251) le droit de régler amiablement les différends qui surgissent entre elle et les particuliers. Il n'y a pas de solution amiable possible, si la difficulté tranchée peut être remise en question, si la soumission n'est pas obligatoire pour la Régie elle-même. Il est vrai que l'article 59 de la même loi de frimaire (Code, article 187) dispose qu'aucune autorité publique ne peut accorder de remise ou modération des droits et des peines encourues, sans en devenir personnellement responsable. Cette disposition ne s'applique pas, en réalité, aux pénalités. Le Président de la République, en effet, usant de son droit de grâce, accorde directement ou par délégation (au ministre des Finances, au directeur général, au directeur départemental, suivant l'importance des pénalités) la remise ou la modération des peines encourues. Mais la dite disposition demeure rigoureusement applicable aux droits. L'impôt est d'ordre public et ne peut jamais faire l'objet d'un contrat ou d'une transaction³. Il

1. En ce sens, Trib. Seine, 11 juillet 1874; Trib. St-Gaudens, 28 août 1878, cités par Allix et Lecerclé, *op. cit.*, p. 475. Solutions administratives du 4 mai 1878 et du 6 novembre 1883, *idibem*.

2. Allix et Lecerclé, *op. cit.*; Wahl, *op. cit.*; Trib. Chalon, 10 décembre 1875, *Journ. Enreg.*, 19-946.

3. Principe formellement proclamé par trois arrêts de la Chambre civile de la Cour de cassation du 13 mars 1895, *Sirey*, 1895.I.465. — Instruction 2890, § 6. V. Allix et Lecerclé, *op. cit.*, p. 473.

en résulte que l'Administration ne peut pas transiger sur le montant des droits dus et que toute transaction de cette nature par elle consentie serait dépourvue de tout caractère obligatoire et frappée de nullité absolue. De la disposition dont il s'agit on a encore déduit que l'Administration n'est pas liée par la solution qu'elle a adoptée, mais demeure toujours libre, dans les délais de prescription, de revenir sur sa décision et de réclamer les droits qu'elle avait d'abord reconnus non exigibles.

Mais la difficulté est de déterminer la portée exacte de cette dernière règle. Entraîne-t-elle ce corollaire que l'Administration peut revenir sur l'adhésion qu'elle a donnée en acceptant la soumission? Avec d'excellents auteurs¹ nous ne le croyons pas: « L'article 59 dit simplement qu'il ne pourra être accordé remise ou modération de droits, ce qui implique que le fisc ne pourra rien abandonner d'un droit reconnu exigible. Mais c'est attribuer, semble-t-il, au texte une portée qu'il n'a pas que d'interdire à la Régie de se lier par une décision portant sur le point de savoir si un droit est ou non exigible et quel en est le montant. Il faut bien qu'une autorité quelconque règle ce point en dernier ressort. Cette autorité, c'est, en principe, l'autorité judiciaire, mais on ne voit pas pourquoi, quand les parties préfèrent ne pas recourir aux tribunaux, ce ne pourrait être l'Administration, à qui la législation reconnaît compétence pour les solutions amiables². »

Cette interprétation de la loi de frimaire est corroborée par l'analyse juridique. Ce qui est interdit, c'est toute transaction, tout contrat ayant l'impôt pour objet. Or,

1. Allix et Lecercelé, *op. cit.*, p. 474; Wahl, *op. cit.*, II. n° 505,

2. Allix et Lecercelé, *op. cit.*, p. 474.

d'une part, la soumission n'est pas une transaction, et, d'autre part, si l'on veut voir un contrat dans la soumission acceptée et obligatoire pour la Régie elle-même, ce contrat n'a pas pour objet l'impôt en soi.

La transaction suppose essentiellement un sacrifice réciproque et partiel de deux prétentions adverses. Tel n'est pas le caractère de la soumission. Il est possible qu'elle prépare les voies à une transaction sur les pénalités, mais, en elle-même, elle ne constitue pas une transaction, par ce motif que la Régie ne sacrifie rien de ses prétentions. « Dans la soumission, disent MM. Allix et Lecerclé¹, le redevable consent à porter son estimation à un chiffre reconnu suffisant par la Régie. Mais la soumission n'implique nullement que la Régie accepte, pour trancher le différend, une estimation intermédiaire entre sa propre évaluation et celle du déclarant. C'est ce dernier qui reconnaît, au contraire, pour exacte l'estimation du fisc. »

Aussi bien, la soumission n'est pas qu'une simple déclaration complémentaire. Celle-ci ne comporte ni l'emploi du timbre, ni l'engagement de payer, qui serait superflu. On concevrait un système législatif qui exclurait la soumission pour admettre seulement la déclaration complémentaire². « Mais actuellement, la soumission, du fait qu'elle est acceptée, est quelque chose de plus qu'une déclaration; elle est validée par l'adhésion de la Régie³. » Si l'on n'admet pas que cette adhésion lie la Régie, on vide la soumission de son effet propre et on la confond avec un complément de déclaration.

1. *Op. cit.*, p. 475.

2. Ce système a été proposé assez récemment. V. *Répertoire périodique de l'Enregistrement*, numéro de novembre 1928; Allix et Lecerclé, *op. cit.*, p. 475.

3. Allix et Lecerclé, *ibidem*.

Puisque la soumission n'est pas une transaction, mais puisqu'elle a, étant acceptée, la vertu de lier l'Administration elle-même, dans notre manière de voir, elle apparaît cependant sous un certain aspect contractuel. Quelle objection faire à l'existence d'un lien contractuel entre la Régie et le redevable ? Il est hors de doute que l'impôt ne peut faire l'objet d'un contrat quelconque. Mais est-ce l'impôt considéré en soi qui est ici l'objet de l'entente intervenue entre les deux parties intéressées ? Nullement. Le fisc n'abandonne pas la plus minime parcelle d'un impôt qu'il aurait reconnu exigible. Il se met d'accord avec le redevable sur le montant de l'impôt ; il reconnaît que l'impôt exigible ne va pas au delà d'un certain chiffre. Il n'y a dans cette opération aucune remise ou modération de droits, mais une constatation, faite d'accord, du montant des droits réellement dus. On n'aperçoit pas bien, dès lors, ce qui, dans la loi ou dans les principes, empêcherait l'accord d'être obligatoire pour la Régie comme pour le redevable.

« En admettant que la Régie ne puisse se lier d'aucune sorte envers les redevables quant au point de droit, parce qu'il touche directement à l'application de la loi d'impôt, elle est liée, du moins, par l'accord intervenu entre elle et les parties quant au point de fait. Tomber d'accord sur le fait que le mobilier compris dans une déclaration de succession (ou que le prix d'une mutation d'immeubles ou de fonds de commerce) a une valeur imposable de x , ce n'est pas transiger sur l'impôt, c'est fixer la base d'imposition. Cette base doit être considérée comme définitive, quand, après discussion amiable, l'entente s'est faite à son sujet¹. »

Alors même, d'ailleurs, qu'on contesterait la valeur

1, Allix et Lecerclé, *op. cit.*, p. 476.

générale de l'argumentation qui précède, et qu'on admettrait en principe la Régie à revenir sur son adhésion à la soumission, on serait obligé de reconnaître qu'en la matière spéciale qui nous occupe, la Régie est liée par son adhésion.

En effet, en ce qui concerne l'insuffisance dans le prix d'une mutation d'immeubles ou de fonds de commerce, l'article 58 de la loi du 13 juillet 1925 (Code, art. 264) ne prévoit l'expertise que « lorsque l'accord sur l'estimation ne s'est pas fait à l'amiable ». Le mot accord suppose nécessairement que, dans l'hypothèse, la soumission acceptée est obligatoire pour les deux parties et règle définitivement la contestation. C'est ce que l'Administration avait elle-même admis par une solution du 12 juillet 1895.

La soumission est souscrite par la partie elle-même, par son mandataire spécial et constitué par écrit, par son tuteur ou curateur.

Un tiers peut s'engager également mais en se portant fort personnellement pour le redevable envers l'Administration, sauf à celle-ci à poursuivre, avant l'échéance de la prescription, le redevable qui refuse sa ratification et d'assurer ainsi le recours de celui qui s'est porté fort¹.

Le mari peut agir comme administrateur des biens de sa femme². Il est alors prudent pour la Régie qu'il déclare se porter fort pour celle-ci.

Aucune réserve ne doit être formulée dans la soumission, notamment celle d'obtenir la remise de la pénalité. Le redevable a seulement la faculté de déposer une pétition en remise³.

1. Trib. St-Marcellin, 14 août 1903, *Journ. Enreg.*, 26.693.

2. Trib. Saint Gaudens, 28 août 1878, *Rep. périod.*, 5105.

3. Trib. Libourne 19 mai 1908, *Journ. Enregist.*, 27.668 ; Trib. Seine 16 mai 1862, *Ibid.*, 17501.

Quand le receveur, l'inspecteur ou le contrôleur a discuté avec le redevable, quand ces pourparlers se sont terminés par une soumission, quand cette soumission a été acceptée par le directeur départemental, une situation définitive se trouve établie. Ni le redevable, ni l'Administration ne peuvent se raviser. Le redevable ne peut plus rien retrancher de ce qu'il a admis comme base d'imposition. La Régie, de son côté, ne peut rien y ajouter et n'a plus la faculté de recourir à l'expertise. La soumission ouvre d'ailleurs, au fisc le délai de la prescription de trente ans pour le recouvrement des droits.

Il est inutile d'ajouter que nous avons raisonné sur une hypothèse de pure insuffisance. Si un fait postérieur à la soumission révélait une dissimulation, tout serait vicié par le dol du redevable. Le contrat *sui generis* intervenu entre lui et la Régie perdrait toute sa valeur. L'Administration ne serait plus liée par une soumission qui aurait ainsi un caractère frauduleux.

Section III. — L'expertise.

Un expert a pu intervenir officieusement dès la période des pourparlers amiables. S'il s'agit, par exemple, d'une maison, un architecte aura pu renseigner l'administration sur sa véritable valeur; le redevable lui-même aura peut-être pris les conseils d'un homme de l'art. Il n'y a là que des consultations absolument facultatives et ne produisant aucun effet légal. Elles n'ont rien de commun avec la procédure d'expertise, instituée et réglementée par la loi, qui a été ouverte à l'Administration dans le cas où la discussion amiable ne s'est pas terminée par une soumission,

Pour étudier complètement l'expertise, nous devons examiner :

1^o Son histoire, ses caractères, sa procédure ainsi que celle de la contre-expertise.

2^o Ses effets au double point de vue des pouvoirs du tribunal et de la pénalité.

1

Histoire, caractères et procédure de l'expertise.

La contre-expertise.

La loi du 22 frimaire an VII avait prévu l'expertise dans deux cas : 1^o quant au prix énoncé dans un acte translatif de propriété ou d'usufruit d'immeubles à titre onéreux lorsque le prix paraissait inférieur à la valeur vénale (art. 17); 2^o quant au revenu des immeubles transmis à titre gratuit (art. 19). Les règles à suivre dans chacun de ces cas étaient différentes à plusieurs égards. La loi du 28 février 1872 (art. 8) admit l'expertise dans un troisième cas concernant le prix de vente des fonds de commerce. La loi du 21 juillet 1875 (art. 11) y ajouta l'expertise de la valeur des mêmes fonds lors de la déclaration de succession.

La loi du 27 février 1912 (art. 15) modifia et simplifia la procédure. Le champ de l'expertise s'élargit d'ailleurs lorsque la loi du 27 mai 1918 substitua l'évaluation sur la valeur vénale à l'évaluation sur le revenu pour la liquidation des droits relatifs aux échanges et aux mutations immobilières à titre gratuit. Ce nouveau système devant nécessairement donner lieu à de fréquentes divergences entre l'estimation des parties et celle de la Régie, la loi de 1918 organisa une sorte de procédure de conciliation destinée à réduire le

nombre des recours à l'expertise. En matière d'échanges et de mutations à titre gratuit, la procédure de l'expertise fut encore modifiée par la loi du 22 mars 1924.

De toute cette législation résultait un régime compliqué qui fut unifié par les articles 57 à 61 de la loi du 13 juillet 1925 (Code, art. 262 à 265) modifiés par l'article 17 de la loi du 31 mars 1932 et les articles 6 à 8 du décret-loi du 20 juillet 1934. La loi de 1925 est digne aussi d'attention en ce qu'elle a institué la procédure de la contre-expertise.

Il faut avoir soin de distinguer la procédure spéciale d'expertise organisée par la loi fiscale et la procédure d'expertise de droit commun.

La procédure spéciale d'expertise, réglementée par le législateur fiscal, est un moyen de contrôle donné à l'Administration pour démontrer à l'égard de certaines transmissions et de certains biens, l'insuffisance des évaluations fournies par les parties. Il s'agit d'une mesure uniquement instituée en vue de la défense des intérêts du Trésor. C'est donc à la Régie seule d'apprécier s'il convient d'y recourir et de la provoquer quand elle le juge opportun. Les parties ne peuvent pas la demander.

Cependant, les tribunaux ont quelquefois autorisé les parties, dans leurs rapports avec le fisc, à justifier de certains faits au moyen d'une expertise faite suivant les règles de la procédure ordinaire. C'est ce qui a été admis, notamment pour permettre à des redevables de justifier de leur droit de co-proprieté sur des valeurs comprises dans un partage, afin d'éviter le paiement du droit de mutation¹, pour combattre les présomptions de cession d'un fonds de commerce², pour déterminer le caractère

1. Cass. Civ., 4 juin 1867, *Dalloz*, 1867.I.218.

2. Trib. Gien, 26 juin 1883, *Journ. Enreg.*, 22.462.

meubles de prétendus immeubles par destination vendus avec les bâtiments¹.

La loi fiscale elle-même offre aux redevables des moyens plus ou moins efficaces de se défendre contre le contrôle que l'Administration exerce à l'aide de l'expertise. Ils peuvent exiger que l'expertise soit confiée à trois experts et, surtout, requérir une contre-expertise. Les mêmes droits appartiennent du reste à la Régie.

La séparation des deux sortes d'expertises se montre aussi sous un autre aspect. L'expertise d'enregistrement est soumise à un régime propre qui ne peut être assimilé à celui de l'expertise du droit commun. Les règles de cette dernière ne seront applicables que dans la mesure où la loi fiscale n'y aura, soit expressément, soit implicitement, apporté aucune modification.

A quelles règles de formes et de délais sont soumises l'expertise et la contre-expertise d'enregistrement ?

L'Administration formule sa demande en expertise par requête ordinaire au tribunal civil du ressort de la situation de l'immeuble ou du fonds de commerce. Si l'exploitation a lieu dans le ressort de plusieurs tribunaux, le tribunal compétent est celui du chef-lieu d'exploitation ou, à défaut, celui de la parcelle rapportant le plus gros revenu matriciel.

Aux termes de l'article 8 du décret du 20 juillet 1934, la requête doit être présentée au plus tard dans le délai de trois ans à compter de la date de l'Enregistrement de l'acte. Toutefois, en matière de fonds de commerce, ce délai est exceptionnellement réduit à un an. Au cas de vente simultanée d'un fonds de commerce et d'immeubles

1. Trib. Toulouse, 22 juin 1882, *Journ. Enreg.*, 22.106.

servant à son exploitation, les deux délais de trois ans et d'un an s'appliquent séparément¹.

L'expertise doit être ordonnée par le Tribunal dans le mois de la demande (article 59 de la loi de 1925). C'est en Chambre du conseil que le ou les experts sont désignés.

La loi de 1925, en effet, généralisant une règle adoptée par la loi de 1912 pour les mutations peu importantes, pose le principe de l'expert unique pour toutes les mutations. Mais le contribuable ou la Régie peuvent demander que l'expertise soit confiée à trois experts (article 59, alinéa 1^{er} de la loi de 1925, modifié par l'article 17 de la loi du 31 mars 1932).

Une innovation capitale de la loi de 1925 est l'institution par l'article 59, de la procédure de contre-expertise, protectrice des droits des parties. Le redevable ou l'Administration n'ont, pour l'obtenir, qu'à adresser une requête au Tribunal civil. Cette requête doit, à peine de déchéance, être notifiée à la partie adverse dans le mois de l'avis que donne le greffier, sous pli recommandé, de la réception au greffe du rapport d'expertise.

La contre-expertise est confiée soit à un autre expert unique, soit, si l'une des parties le veut, à trois experts nouveaux.

La contre-expertise est un droit absolu pour chacune des parties. Le tribunal est tenu de faire droit à leur requête, sans pouvoir en contester l'opportunité.

Les opérations de l'expertise ou de la contre-expertise se font en présence des parties ou celles-ci régulièrement

1. Cass. Req., 25 juin 1930, *Gaz. Pal.*, 28 novembre 1930. L'article 8 du décret du 20 juillet 1934 a remplacé l'article 58 de la loi du 13 juillet 1925, d'après lequel les délais dont il s'agit étaient respectivement de deux ans et six mois.

appelées. Cette règle est la simple conséquence du droit de défense. Son inobservation entraînerait la nullité de l'opération conformément à une jurisprudence solidement établie en matière d'expertise en général¹. Cette nullité, n'étant pas d'ailleurs d'ordre public, pourrait être couverte par l'assistance des parties à des opérations postérieures à celles où elles auraient été absentes ou par leurs conclusions soutenant ou critiquant l'avis des experts.

Les experts sont entièrement libres de leurs méthodes d'évaluation².

Lorsqu'il y a trois experts, l'avis de la majorité prévaut. S'il y a trois avis différents, on admet qu'il y a lieu de retenir l'avis intermédiaire.

Le tribunal statue sur les opérations comme en matière sommaire. Il doit prononcer l'homologation au moyen d'un jugement rendu selon la procédure écrite, et la Régie étant convoquée à l'audience³.

II

Effets de l'expertise et de la contre-expertise.

La question des effets de la procédure d'expertise et de contre-expertise se dédouble ainsi :

1. Les résultats de l'expertise (ou de la contre-expertise) s'imposent-ils aux juges ?

2. Comment les résultats de l'expertise (ou de la contre-expertise) déterminent-ils la pénalité ?

1. V. notamment, Cass. Civ., 9 juillet 1900, *Dalloz*, 1905.I.328; Cass. Civ. 11 février 1902, *Dalloz*, 1902.I.159.

2. Cass., 23 décembre 1846, *Dalloz*, 1847.I.230; Cass., 17 juillet 1893, *Dalloz*, 1894.I.93.

3. La Rochelle, 13 avril 1932, *R. E.*, 9848.

Les résultats de l'expertise (ou de la contre-expertise) s'imposent-ils au tribunal? — Il est hors de doute que si le tribunal estime les opérations d'expertise irrégulières, entachées d'erreurs matérielles ou de principe, il a la faculté d'ordonner une nouvelle expertise. Mais lorsque le tribunal considère les opérations comme régulières, doit-il homologuer purement et simplement le rapport d'expertise ou a-t-il la faculté de refuser l'homologation par ce motif que sa conviction n'est pas conforme à ce rapport? La jurisprudence hésite à ce sujet. Certains tribunaux ont considéré l'expertise comme **non** obligatoire pour le juge¹; d'autres l'ont reconnue obligatoire².

Pour trancher la question, ce n'est point aux textes relatifs à l'expertise de droit commun qu'il faut s'adresser, mais à ceux qui concernent l'expertise d'enregistrement.

En droit commun, les juges, aux termes de l'article 323 du Code de procédure civile, « ne sont point astreints à suivre l'avis des experts, si leur conviction s'y oppose ». L'expertise ne les lie pas, mais leur fournit seulement des éléments d'appréciation qui, contrôlés et rapprochés des autres circonstances de la cause, les aideront à se former une conviction raisonnée. En va-t-il de même pour l'expertise d'enregistrement?

Avant la loi de 1925, sous l'empire des lois de frimaire an VII et du 27 février 1912, l'évaluation des experts limite incontestablement le tribunal. « L'insuffisance d'estimation, disaient ces textes, est établie par un rapport d'experts. » Ce n'était donc pas le tribunal qui établissait l'insuffisance, mais bien les experts. Le rôle du tribunal

1. Trib. des Hautes-Alpes, 26 juillet 1928, *J. E.*, n° 33.503.

2. Trib. de la Gironde, 10 juillet 1929, *J. E.*, 1929, n° 9054; Trib. de la Mayenne, 10 avril 1931, *Revue des questions fiscales*, 1931, p. 198.

était de constater que les experts avaient établi l'insuffisance et de déclarer alors obligatoirement cette insuffisance. Ce point était consacré par une jurisprudence constante¹.

La législation de 1925 et de 1934 a-t-elle modifié cette règle dérogatoire au droit commun ?

Rappelons les textes. L'article 59 de la loi de 1925 porte qu'il sera statué sur l'expertise ou la contre-expertise par le tribunal jugeant en matière sommaire. Cet article 59 n'a pas été touché par le décret-loi de 1934.

Du mot statuer est-on autorisé à conclure que c'est désormais le tribunal lui-même qui établit l'insuffisance, en s'éclairant simplement du rapport d'expertise, sur lequel il décide sans être lié par lui ? Cet argument, qui n'aurait pas une grande force par lui-même, doit être pesé grâce au rapprochement de l'article 59 avec les articles suivants.

Or l'article 60 de la loi de 1925 énonçait que « si l'expertise révèle une insuffisance » de plus d'un huitième par rapport au prix exprimé, il y aura application du droit simple « sur le complément d'estimation » et d'un droit ou d'un double droit en sus. Si donc il n'y avait pas de demande de contre-expertise, le juge était lié par l'évaluation résultant de l'expertise unique. Le même article 60 ajoutait, en prévision de l'éventualité de la contre-expertise, que pour savoir si les pénalités sont encourues le huitième sera calculé « toutes compensations étant faites entre les diverses expertises ». Pour la détermination des pénalités, dans

1. Cass. Civ., 17 décembre 1844, D. 45.I.46; Cass. Civ., 29 avril 1845, D. 45.I.215; Cass. Civ., 7 novembre 1859, D. 59.I.498; Cass. Req., 30 juillet 1868, D. 68.V.176; Cass. Req., 22 octobre 1901, D. 1903.I.602; Cass. Req., 29 avril 1905, D. 1908.I.245 et la note de M. Wahl au *Sirey*, 1906.I.241.

cette hypothèse et dans cette législation, le juge se trouvait par conséquent lié par les deux expertises, puisque cette détermination était opérée par la seule vertu de leur moyenne mathématique. Il en résultait forcément que le juge était également lié par l'appréciation des experts (en fait par le résultat de la contre-expertise) quant à la détermination du droit simple sur l'insuffisance. S'il en avait été autrement, on serait arrivé à cette conséquence paradoxale et inadmissible que le juge aurait pu, en certains cas, d'une part décider, contrairement à l'avis des experts, qu'il n'y a pas insuffisance et qu'aucun supplément de droit simple n'est dû, et d'autre part et en même temps, appliquer les pénalités pour insuffisance en se basant sur la moyenne mathématique des deux expertises¹.

Le décret-loi du 20 juillet 1934 a fait subir à l'article 60 de la loi de 1925 plusieurs modifications que nous examinerons dans un instant. Nous ne le retenons ici que dans son rapport avec la question présentement traitée. Or le décret de 1934 dispose : « Si l'insuffisance reconnue amiablement ou révélée par l'expertise... » Le mot « révèle » a la même valeur que dans l'ancienne rédaction. Il signifie que ce sont les experts, et non le juge, qui établissent l'insuffisance. S'il n'y a pas de contre-expertise, le tribunal sera lié par l'évaluation de l'expertise unique. S'il y a une contre-expertise, le tribunal déterminera les pénalités non plus en se basant sur la moyenne mathématique des deux expertises, mais bien, comme nous le verrons, sur les résultats de la contre-expertise. Il sera lié par ces résultats.

Contrairement à la solution qui vient d'être exposée,

1. Allix et Lecerclé, *op. cit.*, p. 496.

on a invoqué certaines paroles prononcées par le ministre et le rapporteur général au cours des travaux parlementaires de la loi de 1925¹; ces orateurs ont indiqué que les expertises ne sont que des moyens d'investigation non obligatoires pour le juge. Mais est-il permis de faire état de telles déclarations qui semblent venir d'une confusion entre l'expertise de droit commun et l'expertise d'enregistrement? Au surplus, les travaux parlementaires ne sauraient prévaloir contre les dispositions légales dont nous avons mis en lumière le sens non douteux. Il nous appartient de critiquer ces dispositions. Mais on ne peut les nier.

Il reste donc que la législation de 1925, non contredite, ni amendée, sur le point qui vient de nous occuper, par le décret de 1934, a maintenu le principe ancien que l'expertise (ou la contre-expertise) règle définitivement l'estimation et lie le tribunal. C'est d'ailleurs, nous le verrons par la suite, la contre-expertise qui règle l'estimation en dernier ressort.

Comment les résultats de l'expertise (ou de la contre-expertise) déterminent-ils la pénalité? — L'importance, et l'existence même de la pénalité, sont en fonction de l'expertise ou de la contre-expertise.

L'article 60 de la loi du 13 juillet 1925 qui a unifié les pénalités en matière d'insuffisance de prix ou d'évaluation disposait ainsi :

« Si l'expertise révèle une insuffisance et si cette insuffisance est égale ou supérieure au huitième du prix exprimé

1. *Journal officiel*, « Débats parlementaires », 2^e séance du 25 février 1925, p. 1267.

ou de la valeur déclarée, les parties acquittent solidairement, savoir :

- » 1^o Le droit simple sur le complément d'estimation;
 - » 2^o Un droit en sus, si l'insuffisance est reconnue amiablement avant le dépôt, au greffe du tribunal, du rapport de l'expert, et un double droit en sus dans le cas contraire;
 - » 3^o Les frais de l'expertise¹.
- » Aucune pénalité n'est encourue et les frais de l'expertise restent à la charge de l'Administration lorsque l'insuffisance est inférieure au huitième du prix exprimé ou de la valeur déclarée toutes compensations étant faites entre les diverses expertises. »

L'article 60 avait été interprété par l'Administration en ce sens qu'elle pouvait réclamer un droit en sus, même lorsque l'insuffisance était reconnue par soumission, avant toute procédure d'expertise². La Régie tirait argument, à l'appui de son interprétation, de l'exposé des motifs du projet de budget de 1925 qui contenait cette phrase : « Pour faciliter le règlement à l'amiable de la plupart des affaires d'insuffisance, le projet frappe plus sévèrement le contribuable qui se laisse assigner et qui succombe, en édictant, à son égard, une pénalité d'un double droit en sus. » Il en résultait implicitement, dans la manière de voir de l'Enregistrement, que la pénalité devait frapper le contribuable reconnaissant l'insuffisance avant même de s'être laissé assigner.

« Cette argumentation, disent MM. Allix et Lecerclé³, était cependant difficile à justifier en présence des termes

1. La Rochelle, 13 avril 1932, *R. E.*, 9848.

2. Instruction n° 3.860, § 18.

3. *L'impôt français. Les droits d'Enregistrement. Traité théorique et pratique Principes généraux*, t. I, 1933, p. 498.

formels de la loi. L'alinéa 1^{er} de l'article 60 qui édicte les pénalités débute ainsi : « Si l'expertise révèle une insuffisance... » Il est donc constant que les pénalités prévues ne s'appliquent qu'au cas d'expertise, et que, au contraire, aucune sanction ne peut être infligée s'il n'y a pas eu d'expertise. Cette opinion s'impose d'autant plus que l'article 29 de la loi du 22 mars 1924, qui réglait auparavant les pénalités pour insuffisance dans les évaluations d'immeubles et de fonds de commerce, disposait que l'insuffisance reconnue avant la notification de la requête en expertise ne donnerait lieu à aucune pénalité. Or cette disposition doit être considérée comme toujours en vigueur, car l'article 60 n'abroge pas les dispositions qui lui sont contraires. En l'espèce on ne peut relever aucune incompatibilité entre les deux textes, puisque celui de 1924 vise une situation que précisément le texte de 1925 n'envisage pas. »

La Cour de cassation, par arrêt du 3 juin 1930, s'était du reste formellement prononcée en ce sens que les sanctions établies par la loi du 13 juillet 1925 (article 60) atteignaient seulement les insuffisances reconnues postérieurement à la notification de la requête en expertise, mais demeuraient sans application aux insuffisances reconnues avant cette notification¹. La casuistique du fisc était condamnée.

L'Administration ne désarma pas devant cette jurisprudence. Elle continua à réclamer le droit en sus, dès l'instant où la requête en expertise a été introduite, alors même que cette requête ne serait intervenue qu'à titre purement conservatoire quelques jours avant l'expiration du délai de reprise, pour éviter la prescription, et sans

1. Cass., 3 juin 1930, *Dalloz*, 1930.I.85.

qu'elle ait été précédée de pourparlers amiables avec le contribuable. Exigence certainement excessive. Le droit en sus ne devrait être réclamé que si la requête en expertise a été présentée seulement après l'échec des pourparlers amiables. De plus, la Régie, suivant son habitude, s'efforça de faire réformer la loi dans le sens favorable à ses prétentions. Une première fois dans le projet de budget de 1929 (article 14), une seconde fois dans le projet de budget de 1932 (article 10), elle voulut faire insérer une disposition édictant que les insuffisances reconnues amiablement avant la requête en expertise seraient frappées d'un demi-droit en sus. Ces deux tentatives demeurèrent sans succès. L'Enregistrement prit alors une troisième offensive qui, elle, lui donna la victoire.

L'article 6 du décret du 20 juillet 1934 a modifié la rédaction de l'article 60 de la loi du 13 juillet 1925, de manière à sanctionner d'une pénalité l'insuffisance reconnue amiablement avant l'ouverture de la procédure. Dans ce cas, la pénalité sera du demi-droit en sus.

Le décret de 1934 est ainsi conçu : « L'article 60 de la loi du 13 juillet 1925 est remplacé par les dispositions suivantes : si l'insuffisance reconnue amiablement ou révélée par l'expertise est égale ou supérieure au huitième du prix exprimé ou de la valeur déclarée, les parties acquittent solidairement, savoir :

» 1^o Le droit simple sur le complément d'estimation;

» 2^o Un demi-droit en sus, si l'insuffisance est reconnue amiablement avant la signification de la requête en expertise; un droit en sus si l'insuffisance est reconnue après la signification de la requête en expertise, mais avant le dépôt, au greffe du tribunal, du rapport de l'expert; et un double droit en sus dans le cas contraire;

» 3° Les frais de l'expertise.

» Aucune pénalité n'est encourue et les frais de l'expertise restent à la charge de l'Administration lorsque l'insuffisance est inférieure au huitième du prix exprimé ou de la valeur déclarée. »

Désormais, par conséquent, les sanctions applicables aux insuffisances de prix ou d'évaluation sont soumises aux règles suivantes :

En toute hypothèse, quel que soit le taux de l'insuffisance, le droit simple est perçu sur le complément d'estimation.

La distinction de l'insuffisance égale ou supérieure au huitième du prix exprimé ou de la valeur déclarée et de l'insuffisance inférieure à ce huitième présente de l'intérêt au point de vue de la pénalité qui s'ajoute ou non, au droit simple.

Si l'insuffisance est égale ou supérieure au huitième dont il s'agit, elle donne ouverture :

1° A un demi-droit en sus, lorsqu'elle est reconnue avant la signification de la requête en expertise ;

2° A un droit en sus, lorsqu'elle est reconnue après la signification de la requête en expertise, mais avant le dépôt au greffe du tribunal du rapport de l'expert ;

3° A un double droit en sus, lorsqu'elle est reconnue après le dépôt au greffe du rapport d'expertise.

Si l'insuffisance reconnue ou révélée est inférieure au huitième en question, aucune pénalité n'est exigible, et en cas d'expertise les frais de cette opération restent à la charge de l'Administration.

Il y a lieu d'observer que le dernier membre de phrase qui, dans la rédaction primitive de l'article 60, prescrivait de calculer le montant de l'insuffisance à comparer au huitième

tième « toutes compensations étant faites entre les diverses expertises » ne figure plus dans la rédaction du décret de 1934. En conséquence, lorsqu'une expertise sera suivie d'une contre-expertise, il conviendra de faire abstraction des résultats de la première opération tant pour liquider le complément de droit simple que pour apprécier si l'insuffisance révélée est ou non inférieure au huitième du prix ou de l'évaluation critiquée, seuls les résultats de la contre-expertise devront être pris en considération¹.

Pour mettre en lumière l'application pratique du système qui vient d'être exposé, nous allons raisonner sur l'hypothèse d'un immeuble dont le prix, tel qu'il est estimé dans l'acte de vente présenté à l'enregistrement, est de 400.000 fr. Le huitième est de 50.000 fr.

Voyons d'abord le cas où il n'y a eu qu'une expertise unique.

Cette expertise a abouti à une estimation de 460.000 francs. Les calculs seront identiques sous le régime de 1934 et sous celui de 1925. L'insuffisance est de plus du huitième. Il y aura lieu à pénalité qui sera calculée, ainsi que le complément de droit simple, sur la base de la valeur de 460.000 francs.

Si, inversement, l'expertise unique a conclu à une estimation de 440.000 francs, l'insuffisance est de moins d'un huitième. Il n'y aura pas lieu à pénalité. Le droit simple complémentaire sera perçu sur l'excédent de 40.000 fr. Ici encore similitude complète entre les deux régimes envisagés.

Pour qu'une différence apparaisse, il est nécessaire que

1. Instruction de l'Enregistrement du 25 juillet 1934, n° 4.174, relative aux sanctions en cas d'insuffisance de prix ou d'évaluation, *Répertoire du notariat et de l'Enregistrement*, 15 septembre 1934, p. 625.

l'expertise soit suivie d'une contre-expertise. Voici à quels calculs conduisait la loi de 1925.

Le prix exprimé d'un immeuble a été de 400.000 francs. Le premier expert l'a estimé 460.000 francs. La contre-expertise l'a évalué à 420.000 francs. La moyenne des deux estimations est de 440.000 francs. L'insuffisance ainsi révélée, rapportée au prix exprimé, de 400.000 fr., est de moins du huitième. Il n'y aura donc pas de pénalité et l'Administration supportera les frais d'expertise. Quant au droit simple, il sera perçu sur l'excédent de 20.000 francs, qui ressort de l'estimation de la dernière expertise.

Au contraire, supposons que la première expertise a estimé l'immeuble 440.000 francs et la seconde 500.000. La moyenne des deux estimations est de 470.000, somme supérieure de plus d'un huitième au prix exprimé. Il y aura lieu à application de la pénalité. Celle-ci et le complément de droit simple seront calculés sur la base de la valeur de 500.000 francs, arrêtée par la contre-expertise, qui règle l'estimation en dernier ressort.

Voici à quels calculs conduit maintenant le décret de 1934. Seuls les résultats de la contre-expertise doivent être pris en considération. L'immeuble a été estimé 420.000 francs. Il n'y a pas d'insuffisance. Le complément de droit simple est perçu sur l'excédent de 20.000 francs. Au contraire, l'immeuble a été estimé 500.000 francs. Il y a lieu à pénalité, calculée, comme le complément de droit simple, sur la base de la valeur de 500.000 francs.

Jusqu'ici, on n'aperçoit pas encore de différence entre les deux régimes comparés. Cela tient à ce que quand elle s'est arrêtée au chiffre de 420.000 francs, la contre-expertise a abouti à une estimation moindre que celle établie par la première expertise, et moindre aussi que la moyenne

mathématique. Mais il est très possible qu'il en soit autrement et que la contre-expertise apporte une estimation supérieure à celle de la première expertise et même supérieure à la moyenne mathématique.

La première expertise a évalué l'immeuble 420.000 fr., et la contre-expertise 460.000. La moyenne est, en l'a vu, de 440.000. Mais il en est fait abstraction. On ne tient compte que du résultat de la seconde expertise, soit 460.000 francs. Dans le nouveau système, il y a insuffisance, alors qu'il n'y aurait pas eu insuffisance dans l'ancien système. Alors le régime de 1934 est plus désavantageux pour le redevable.

Section IV. Critique du système de la sanction et de la preuve de l'insuffisance.

Les garanties du redevable, qu'une saine justice ne saurait pourtant lui refuser, paraissent bien légères dans le système actuel.

Dans notre aperçu historique, nous avons admis comme une sorte de postulat, démontré par les intérêts seuls du fisc, le principe même de la pénalisation de l'insuffisance. Nous avons ajouté que cette pénalisation pouvait, de ce point de vue, se justifier par la crainte de l'erreur inspirée au redevable. Si l'on sort de ces considérations de pure fiscalité, il est totalement impossible de légitimer l'application d'une amende fiscale à l'insuffisance. L'erreur n'est pas punissable.

Ce que la loi punit, en somme, c'est l'insoumission du contribuable, c'est le fait de n'avoir pas accepté l'évaluation de l'Administration. Cette évaluation est-elle donc

considérée comme exacte *a priori*? Non, puisque c'est l'expertise, d'après la loi elle-même, qui en décidera. Seulement, si l'expertise révèle une insuffisance égale ou supérieure à un huitième, le redevable sera toujours passible de l'amende. C'est donc bien le fait de s'être trompé, d'avoir persévéré dans son erreur, qui est réprimé chez le redevable, c'est le fait de ne pas s'être soumis aux chiffres proposés par la Régie.

Cette insoumission sera sous le coup d'une amende d'autant plus élevée qu'elle aura duré plus longtemps. Si elle a persisté au delà du dépôt au greffe du rapport d'expertise, ce sera un double droit en sus; si elle a persisté jusqu'au dépôt au greffe de ce rapport, ce sera un droit en sus; n'aurait-elle persisté que jusqu'à la signification de la requête en expertise, elle encourt un demi-droit en sus. Si le redevable veut échapper à la pénalité, il n'y a qu'à faire soumission le plus rapidement possible, car la menace de la signification de la requête en expertise est suspendue sur sa tête, et, de jour en jour, d'heure en heure, cette signification peut lui parvenir. Le plus sage pour le redevable est, sinon de déclarer une valeur notoirement supérieure à la valeur vraisemblable, du moins de se soumettre sans tarder aux réclamations du receveur en essayant de les adoucir.

La situation n'est pas égale entre lui et la Régie. L'Administration risque seulement de payer les frais de l'expertise, si celle-ci montre une absence d'insuffisance ou une insuffisance inférieure à un huitième. Le redevable, lui, s'il succombe, paie les frais et encourt toujours une pénalité. Dès qu'une procédure d'expertise est ouverte, dès même qu'une requête tendant à cette ouverture lui est signifiée, il encourt une sanction.

Un juste système d'expertise mettrait l'administration

et le contribuable sur un pied d'égalité. Qu'est-ce à dire, sinon que l'expertise servirait seulement à départager les parties, sauf, pour celle qui aurait tort, à payer les frais? Pour qu'il en fût ainsi, il faudrait que le contribuable ne fût pas poussé à éviter l'ouverture même d'une expertise, par la terreur d'une sanction fatale, ou à arrêter le développement d'une procédure d'expertise ouverte par un acquiescement destiné à éviter une sanction plus forte. Mais c'est alors, on le voit, le principe même de la pénalisation de l'insuffisance, qui vicie tout le système. C'est parce qu'il craint l'amende croissante que le redevable craint l'expertise, alors que, dans une organisation équitable, il l'appellerait de ses vœux.

Il n'y aurait de juste système d'expertise que si l'insuffisance n'était pas passible d'amende. Les deux idées se lient étroitement. Les déficiences et l'iniquité de l'organisation actuelle atteignent au scandale lorsqu'une pénalité frappe l'insuffisance reconnue même avant toute ouverture d'expertise.

Des critiques de ce genre se brisent devant le mur de la nécessité fiscale. Tout au plus pourrait-on espérer un retour à la disposition de 1925, telle que l'interprétait la Cour de cassation.

Mais, si l'on s'attache aux garanties des redevables, le système actuel appelle d'autres observations. Sans doute, il est permis aux particuliers de requérir que l'expertise soit confiée à trois experts et de requérir une contre-expertise, elle-même confiée à trois experts. Mais pourquoi le tribunal est-il lié par l'expertise ou par la contre-expertise? L'examen des textes nous a montré que, malgré l'incertitude de la jurisprudence, le rapport d'expertise ou de contre-expertise s'impose aux juges. Cette dérogation au droit

commun peut être désavantageuse pour l'Administration, si son évaluation apparaît excessive aux techniciens, mais elle est désavantageuse pour le redevable, dans le cas contraire. Le Tribunal doit homologuer, dès l'instant qu'il en constate la régularité, l'opération établissant, définitivement et par elle-même, l'estimation. Son pouvoir ne va pas au delà d'un entérinement, même si sa conviction n'est pas conforme à l'avis des experts. Nous pensons que les particuliers auraient en certaines circonstances à gagner dans l'application du droit commun de l'article 323 du Code de procédure civile à l'expertise de l'Enregistrement. Une retouche de la législation sur ce point est-elle impossible? Le pouvoir d'appréciation du juge serait particulièrement précieux, lorsqu'il s'agit d'une question aussi délicate et, parfois, aussi incertaine que celle de la valeur réelle d'un immeuble ou d'un fonds de commerce.

CHAPITRE III

SANCTIONS DE LA DISSIMULATION

Les sanctions de la dissimulation se sont multipliées et aggravées à mesure que la fraude s'est elle-même perfectionnée.

La répression était d'autant plus explicable et même justifiée, dans son principe, sinon dans toutes ses manifestations, que la fraude est particulièrement facile dans la sphère de l'enregistrement. Dissimuler soit un acte, soit sa substance, jouer de la contre-lettre, voilà des tactiques qui embarrassent peu un redevable sans scrupule. L'augmentation des impôts fut une invitation de plus à la dissimulation; on chercha un contrepois dans l'accroissement des pénalités. Légitime en soi, la défense du fisc qui se traduit par des interventions législatives énergiques et répétées, n'est à critiquer que lorsqu'elle dépasse la mesure.

Après un historique de la pénalisation de la dissimulation, nous étudierons successivement les sanctions fiscales et les sanctions correctionnelles portées contre elle.

L'importance de la preuve et de la procédure, en une matière aussi grave, nous fait consacrer à celles-ci une quatrième section.

Section première. — Historique.

L'histoire des sanctions de la dissimulation montre une aggravation constante de celles-ci.

Nous avons écarté de notre étude la sanction civile, c'est-à-dire la nullité de l'acte portant dissimulation. Cette nullité, édictée par la loi de frimaire an VII, abrogée par l'article 1321 du Code civil, fut rétablie par la loi du 27 février 1912 (art. 7).

Pour nous en tenir aux sanctions comprises dans notre sujet, l'aggravation des pénalités s'est faite à un double point de vue.

En premier lieu, les pénalités fiscales sont devenues plus lourdes.

En second lieu, des sanctions correctionnelles ont été ajoutées aux pénalités fiscales.

Suivons d'abord le mouvement des pénalités fiscales depuis l'époque révolutionnaire jusqu'à 1912.

L'article 32 du tarif du 19 septembre 1722 ne frappait d'aucune amende les dissimulations de prix. Il portait seulement : « Pour les contre-lettres d'un contrat d'acquisition, constitution, obligation ou autre acte, le droit de contrôle sera payé comme pour le contrat ou acte pour raison duquel elles seront faites sur le pied réglé par le tarif. »

La loi des 5-19 décembre 1790 soumit au triple des droits fixés par le tarif toutes les sommes et valeurs qu'une contre-lettre ajouterait aux conventions antérieurement arrêtées par des actes en forme authentique. Cette disposition fut modifiée par l'article 32 de la loi du 9 vendémiaire an VI qui revint à l'ancien tarif pour la perception

du droit : « A compter de la publication de la présente, dit cet article, il y aura lieu d'exiger à titre d'amende les droits simples sur les sommes qui font l'objet de toute contre-lettre faite sous signature privée, de laquelle il résulterait une augmentation du prix stipulé dans d'autres actes ou contrats, lorsque la connaissance en sera acquise. »

La loi du 22 frimaire an VII, dans son article 40, fit revivre la peine du triple droit prononcée par la loi de 1790. Aux termes de cet article 40, toute contre-lettre faite sous signature privée qui aurait pour objet une augmentation du prix stipulé dans un acte public, ou dans un acte sous signature privée, précédemment enregistré, était déclarée nulle et de nul effet. « Néanmoins, ajoutait le même article 40, lorsque l'existence en sera constatée, il y aura lieu d'exiger à titre d'amende une somme triple du droit qui aurait eu lieu sur les sommes et valeurs ainsi stipulées. »

Ce texte ne visait que la dissimulation sous forme de contre-lettre. Et encore fallait-il que la contre-lettre, pour donner lieu à l'application du triple droit, réunisse plusieurs conditions. Elle devait être faite sous signature privée, se rapporter à un acte authentique ou seing privé, précédemment enregistré, contenir une augmentation du prix stipulé dans le premier acte.

Seule une contre-lettre sous signature privée à l'exclusion d'une contre-lettre par acte authentique tombait sous le coup de l'article 40. Une convention verbale échappait donc à la sanction. Il était nécessaire aussi que la contre-lettre se rapportât à un acte, authentique, ou sous seing privé, précédemment enregistré. Mais le mot précédemment, dans l'article 40, se référait non pas à la passation, mais à la découverte de la contre-lettre, de sorte qu'une contre-lettre faite en même temps que l'acte auquel elle

déroge et, par conséquent, avant l'enregistrement de cet acte, n'en était pas moins susceptible d'être atteinte, le cas échéant, par la pénalité du triple droit. Toutefois, le triple droit n'était pas exigible lorsque la contre-lettre était présentée à l'enregistrement au plus tard en même temps que l'acte authentique ou sous seing privé auquel elle se rattachait. Mais il n'en pouvait être ainsi qu'autant que la contre-lettre révélait par elle-même l'augmentation du prix et permettait en conséquence à la Régie de percevoir séance tenante la totalité de l'impôt dû au Trésor. Et le triple droit ne cessait pas d'être dû, alors même que la contre-lettre était présentée à l'enregistrement en même temps que le contrat en faisant l'objet, si l'augmentation de prix était déguisée, par exemple sous l'apparence d'un prêt. La sanction ne jouait enfin que pour les contre-lettres contenant augmentation de prix, celui-ci comprenant tout ce que l'acquéreur est obligé de donner au vendeur ou de payer pour lui (charges).

En somme, la portée de l'article 40 de la loi du 22 frimaire an VII était assez restreinte. L'amende du triple droit ne frappait pas les dissimulations de prix autres que celles qui étaient constatées par contre-lettre; de plus la pénalité n'atteignait les contre-lettres elles-mêmes que lorsqu'elles réunissaient certaines conditions.

Lors de la discussion du projet gouvernemental qui devint la loi du 23 août 1871, la Commission de l'Assemblée nationale prétendit infliger au vendeur une amende égale au montant de la dissimulation constatée. M. de Ventavon, député, combattit ce taux excessif de l'amende avec autant de force qu'il avait combattu le principe de la nullité de la contre-lettre. « Elever l'amende au montant des sommes

dissimulées, dit-il, c'est prononcer une véritable confiscation. Il est singulier également de faire supporter à l'ancien possesseur seul le poids de cette peine. » L'Assemblée adopta finalement un amendement de M. de Ventavon, quelque peu modifié, qui contenait la substance des articles 12 et 13 de la loi du 23 août 1871.

L'article 12, édictant la sanction fiscale, était ainsi conçu : « Toute dissimulation dans le prix d'une vente et dans la soulte d'un échange ou d'un partage sera punie d'une amende égale au quart de la somme dissimulée et payée solidairement par les parties, sauf à la répartir entre elles par égale part. »

Cet article, qui ne visait que les immeubles, a été déclaré par l'article 8 de la loi du 28 février 1872 applicable aux mutations de propriété de fonds de commerce ou de clientèle.

Les lois de 1871 et 1872 étant sans effet rétroactif, toutes les contre-lettres se rapportant à des contrats antérieurs à leur promulgation échappaient à leur empire. Il ne pouvait y avoir application cumulative de l'amende du triple droit et de l'amende du quart de la somme dissimulée. L'une ou l'autre de ces pénalités était seulement exigible suivant la date du contrat auquel dérogeait la contre-lettre.

La disposition de l'article 12 de la loi de 1871 complétée par l'article 8 de la loi de 1872 a une portée plus large que celle de l'article 40 de la loi de frimaire an VII. Elle embrasse toutes les dissimulations de prix, quelle que soit la nature ou la forme du contrat qui les renferme. L'amende du quart est encourue du seul fait de la dissimulation. Peu importe que la contre-lettre soit faite autrement

1. Sirey, « Lois annotées », 1871, p. 124.

que par acte sous seing privé et peu importe que le contrat constitutif de la dissimulation s'exprime autrement que par contre-lettre. Les conventions verbales sont ainsi frappées, si l'existence en peut être prouvée.

La loi du 27 février 1912 (Code, article 133) assimile les dissimulations de prix en matière de cessions d'offices, quant aux pénalités, aux dissimulations de prix d'immeubles (amende du quart de la somme dissimulée, plus les décimes).

La même loi (Code, article 133, alinéa 5) frappa d'une amende égale au double de la somme dont le Trésor a été frustré, sans pouvoir être inférieur à 1.800 francs, tout complice de manœuvres destinées à éluder l'impôt.

La loi du 13 juillet 1925, que nous avons déjà fait intervenir à propos de la notion de dissimulation dans ses rapports avec le déguisement de contrat, frappa d'un double droit en sus la dissimulation du véritable caractère des stipulations d'un contrat sous l'apparence de stipulations donnant ouverture à des droits moins élevés.

La progression de la répression fiscale a donc été très sensible.

Mais, ce qui est plus notable encore, c'est l'apparition, à l'époque contemporaine, des sanctions correctionnelles en notre matière.

L'article 7 de la loi du 18 avril 1918 (Code, article 200) a imposé l'obligation de la déclaration de sincérité dans les actes de mutation et a puni les déclarations mensongères des peines mêmes du faux serment.

Les lois du 25 juin 1920 et du 22 mars 1924 (Code, articles 140 et 141), suprême effort de répression fiscale, ont porté des peines correctionnelles soit contre toutes les fraudes fiscales en général, soit contre toutes les fraudes fiscales d'une certaine catégorie.

Section II. — Sanctions fiscales.

De l'historique qui précède, il résulte qu'il existe aujourd'hui deux sortes de pénalités fiscales contre les auteurs d'une dissimulation.

1° L'amende du quart de la somme dissimulée frappant la dissimulation de prix dans une vente, un échange ou un partage avec soulte, une cession d'office ministériel (lois de 1871, 1872, 1912).

2° L'amende du double droit en sus, édictée par la loi de 1925, au cas où « le véritable caractère des stipulations d'un contrat a été dissimulé sous l'apparence de stipulations donnant ouverture à des droits moins élevés ».

Trois questions s'offrent à nous : celle de savoir s'il peut y avoir parfois cumul de ces deux sortes d'amendes, celle des règles qui gouvernent l'une et l'autre, celle enfin de la superposition ou de la non-superposition de la pénalité pour dissimulation et de la pénalité pour insuffisance.

Sur le premier point, nous n'éprouvons aucune hésitation. Les deux amendes considérées ne se cumuleront jamais. Sans doute, il est admis en jurisprudence que, lorsque le contrevenant est poursuivi pour plusieurs infractions fiscales, que, par exemple, plusieurs contraventions ont été relevées dans le même acte, il devra être infligé autant d'amendes qu'il y a d'infractions distinctes, contrairement au principe du non-cumul des peines posé par l'article 365 du Code pénal. La raison en est que, par certains côtés, l'amende fiscale est plutôt une réparation civile qu'une peine ; puisqu'il s'agit de réparation, il doit y avoir autant de réparations que de préjudices¹. Mais,

1. Cass. Chambres réunies, 17 mai 1842, *Sirey*, 1843.I.17.

dans l'hypothèse d'une dissimulation du véritable caractère d'un contrat sous l'apparence d'un autre, il n'y a certainement pas pluralité d'infractions. Il y a une infraction unique de dissimulation; le déguisement de contrat en a été le simple moyen. Toute idée de cumul des amendes sera donc écartée. Laquelle appliquera-t-on? De toute nécessité, ce sera le double droit en sus, non seulement parce que cette amende est la pénalité la moins grave, mais parce qu'elle est portée spécialement contre la dissimulation de contrat par un texte faisant ainsi exception à la règle générale qui frappe la dissimulation d'une amende du quart de la somme dissimulée.

A quelles règles serait soumise, lorsqu'il y aura lieu d'appliquer l'une ou l'autre, chacune de ces amendes?

Il faut noter d'abord que les co-auteurs d'une même dissimulation se verront infliger une seule amende dont ils seront déclarés solidairement responsables. Aux termes du droit commun, au contraire, les co-auteurs d'une même infraction sont frappés chacun d'une amende distincte, la solidarité ne consistant pour eux que dans l'obligation de supporter éventuellement les amendes encourues par les autres, si ces derniers ne les payaient pas. Ici la différence avec le droit commun s'explique encore par le caractère de réparation civile qui s'attache à l'amende fiscale¹.

Qu'il s'agisse, par conséquent, de l'amende du quart de la somme dissimulée ou de l'amende du double droit en sus, l'amende est payée solidairement par les parties, sauf à la répartir entre elles par égale part.

Tels sont les deux aspects d'un principe dont les condi-

1. Cass. Crim., 4 décembre 1863, *Sirey*, 1864.I.197; Cass. Crim., 4 juin 1910, *Sirey*, 1912.I.431.

tions d'application et les limites appellent quelques observations.

De ce que les parties sont solidairement débitrices de l'amende vis-à-vis de l'Administration, il résulte que celle-ci peut réclamer la totalité de cette amende, soit au vendeur, soit à l'acquéreur. Aucun d'eux n'aura la faculté d'opposer la divisibilité et d'acquitter seulement la portion à sa charge. Cependant l'Administration n'a pas d'action contre le contractant à l'égard duquel la dissimulation n'est pas prouvée. C'est ce qui se produira au cas d'aveu personnel ou de pièce opposable à son auteur seul. C'est ce qui arrivera encore lorsque la dissimulation sera constatée dans un jugement où seront seuls en cause l'acquéreur et un tiers; la Régie ne pourra alors arguer de la dissimulation contre le vendeur.

Lorsqu'une remise a été accordée à l'un des débiteurs de la portion à sa charge dans l'amende, l'Administration a-t-elle néanmoins le droit de réclamer, étant donnée la règle de solidarité, l'intégralité de l'amende à l'autre partie? « Qu'aura gagné finalement¹, si l'on répond affirmativement, le bénéficiaire de la décision administrative, dit Garnier, c'est d'avoir pour créancier, non plus le Trésor, mais son co-débiteur à qui la remise n'a pu enlever le droit de répéter la moitié de l'amende qu'il aura été obligé d'avancer en totalité. » C'est pourquoi il vaut mieux décider que la totalité de l'amende ne peut être réclamée à la partie à laquelle aucune remise n'a été faite, il faut déduire la somme dont le bénéficiaire de la remise a été gracieusement déchargé; autrement, l'exercice du recours rendrait la remise illusoire.

1. Garnier, *Répertoire général et raisonné de l'Enregistrement, des Domaines et des Hypothèques*, 7^e édit., V^o « Dissimulation », p. 356.

En second lieu — c'est l'autre face du principe — le contractant contraint de payer l'intégralité de l'amende aura recours contre l'autre partie pour la portion à la charge de celle-ci. Mais il faudra qu'il démontre la complicité de cette dernière dans la dissimulation.

Au cas de décès de l'un des débiteurs de l'amende, le recouvrement de la portion à sa charge ne peut être poursuivi contre ses héritiers. Le principe de la personnalité des peines s'y oppose. Pour cette raison, le débiteur survivant ne sera pas tenu au paiement de la totalité, mais seulement à sa part dans la pénalité.

Reste la troisième question concernant la superposition ou la non-superposition de la pénalité pour dissimulation et de la pénalité pour insuffisance. Occupons-nous successivement, à cet égard, de l'amende du quart de la somme dissimulée et de l'amende du double droit en sus.

A l'amende du quart faut-il ajouter le droit simple et le droit en sus pour insuffisance ?

Il convient de distinguer ici la question de droit et la pratique administrative. Celle-ci a subi des variations.

D'abord, l'administration, dont la manière de voir à cet égard était exposée dans une instruction du 25 août 1871, a prétendu que la dissimulation entraînait une triple perception sur la somme dissimulée : le droit simple, le droit en sus pour insuffisance, l'amende du quart de la somme pour dissimulation¹. La dissimulation, disait la Régie, révèle l'insuffisance et permet par conséquent la perception du droit simple non perçu. Si l'insuffisance ainsi révélée est au moins égale au huitième du prix exprimé, et si le délai pour requérir l'expertise n'est pas encore expiré, la perception du droit en sus est également autorisée.

1. Instruction 2.413, n° 2.

Cette conception se heurtait à diverses objections d'ordre et de valeur différents.

La loi de 1912, ressuscitant la disposition de la loi de frimaire an VII, abrogée par l'article 1321 C. civ., a frappé de nullité absolue toute contre-lettre. N'y aurait-il pas contradiction à taxer une contre-lettre déclarée nulle par la loi à l'égard de tous, y compris le fisc ? A cet argument, il était possible de répondre que la nullité des actes, avant d'être prononcée judiciairement, n'influe pas sur l'exigibilité de l'impôt dont le fisc n'est pas juge¹. La perception du droit simple eût donc été à la rigueur possible, de ce point de vue.

L'article 40 de la loi de frimaire, en édictant la nullité de la contre-lettre, prévoyait une amende du triple droit qui aurait eu lieu sur les sommes dissimulées dans la contre-lettre. N'en résultait-il pas que le triple droit remplaçait (et remplace encore dans les cas où l'art. 40 continue de s'appliquer) le droit simple, mais ne s'y ajoutait pas ? Cet argument n'était pas non plus péremptoire. De ce que l'amende portât sur les sommes dissimulées, il ne s'en suivait pas nécessairement que le droit simple ou, plus exactement, le complément de droit simple, ne pût être perçu : car il représentait une somme appartenant au Trésor et qui lui avait été indûment soustraite. La restitution de cette somme n'était pas incompatible avec la perception simultanée de l'amende du triple droit.

Quant à la prétention de percevoir, en outre de l'amende du quart, le droit en sus pour insuffisance, elle se présentait sous un jour particulier. « La dissimulation, disent MM. Allix et Lecerclé², n'est par elle-même qu'une insu f-

1. Allix et Lecerclé, *op. cit.*, p. 523 note.

2. *Op. cit.*, p. 523.

fisance qualifiée, c'est-à-dire accompagnée de la circonstance aggravante d'une manœuvre frauduleuse. En la punissant d'une peine plus grave que l'insuffisance simple, le législateur n'a certainement pas eu l'intention de superposer les deux peines. Soutenir le contraire, c'est comme si l'on prétendait condamner l'auteur d'un vol avec violence à la fois à la peine d'emprisonnement du vol simple et à la peine des travaux forcés. »

Avec ces éminents auteurs, nous admettons qu'il ne doit pas y avoir superposition des pénalités de la dissimulation et de celles de l'insuffisance. Mais il nous sera permis de ne pas fonder la solution sur le même raisonnement et la même comparaison. Le vol simple est un acte volontaire et coupable. L'insuffisance est une pure erreur. La dissimulation ne nous semble donc pas pouvoir être assimilée à une circonstance aggravante d'un fait qui, par lui-même, n'implique aucune culpabilité. Nous avons, en posant la notion même de dissimulation, indiqué qu'il y a, entre l'insuffisance et la dissimulation, plus qu'une différence de degré : une différence de nature, la dissimulation étant une manœuvre intentionnelle et frauduleuse, et l'erreur dite intentionnelle cessant d'être une erreur.

L'indépendance des deux situations est telle qu'il y a des dissimulations qui peuvent manquer leur but et ne pas aboutir à l'insuffisance. Cette indépendance retentit dans le domaine de la preuve. Prouver la dissimulation n'est pas prouver par là même le fait de l'insuffisance.

Ce qui est vrai, c'est que, dans l'hypothèse où la dissimulation et l'insuffisance coïncideront, la première prouvée par tous les moyens qu'elle comporte, la seconde par l'expertise, on se trouvera en présence d'une situation indivisible ; on ne pourra alors réprimer séparément la manœuvre

frauduleuse et son résultat tangible, l'insuffisance, de même qu'on ne réprime pas séparément les manœuvres effectuées par le voleur en vue de la soustraction du bien d'autrui et cette soustraction elle-même. C'est cette indivisibilité de fait, et non pas, à notre sens, l'idée que la dissimulation serait seulement une insuffisance qualifiée, qui doit conduire à écarter toute superposition des pénalités de la dissimulation et des pénalités de l'insuffisance.

Sur cette superposition, d'ailleurs, la jurisprudence avait, en ce qui concerne le droit en sus, montré ses hésitations. Les tribunaux de Péronne et de Cherbourg, par jugement du 26 décembre 1884 et 3 février 1885 avaient accordé à l'administration le droit en sus en même temps que l'amende du quart, alors que seule la dissimulation était prouvée¹. Au contraire, le Tribunal de la Seine, par jugement du 6 avril 1883, avait rejeté le droit en sus à l'occasion d'une cession de fonds de commerce².

A cette époque, dans la pratique, la Régie ne réclamait déjà plus guère le droit en sus devant les tribunaux.

Par deux solutions, en date des 14 mars et 4 mai 1928, elle modifia sa doctrine elle-même.

Désormais, la dissimulation donna lieu uniquement à la perception de l'amende du quart de la somme dissimulée. A cette perception ne s'ajoute ni celle du droit simple, ni celle du droit en sus pour insuffisance. En d'autres termes, la sanction de la dissimulation consiste seulement dans l'amende du quart — tant pour la dissimulation elle-même que pour l'insuffisance — et dans la mesure de l'insuffisance existante.

Il pourra cependant arriver, dans certaines hypothèses,

1. V. décision dans Garnier, *loc. cit.*

2. V. Garnier, *eod. loc.*

qu'à la peine de la dissimulation s'ajoute une pénalité d'insuffisance. Cette addition s'expliquera par ce fait que l'impôt de mutation est assis sur la valeur vénale, qui peut être supérieure au prix exprimé.

Nous ne saurions mieux faire ici que de reproduire l'exemple et les chiffres donnés par MM. Allix et Lecerclé¹.

« Supposons une vente d'immeuble déclarée pour un prix de 100.000 francs. En vertu d'une contre-lettre, le prix effectivement convenu est de 140.000 francs. La valeur vénale est reconnue, amiablement ou après expertise, être de 200.000 francs. On relève, en l'espèce, une première insuffisance de 40.000 francs par rapport au prix déclaré. Cette insuffisance se confond avec la dissimulation et elle est frappée, comme unique sanction, de l'amende du quart des 40.000 francs dissimulés.

» Mais il reste une autre insuffisance, qui n'est pas atteinte par cette pénalité et qui est d'ailleurs indépendante de la dissimulation, puisqu'elle subsisterait même si le prix effectif avait été correctement énoncé, à savoir la différence entre la valeur vénale de 200.000 francs et le prix effectif de 140.000 francs = 60.000 francs.

» On se trouve, dans cette mesure, en présence d'une insuffisance non couverte et non absorbée par la dissimulation. Elle entraînera donc, indépendamment de la peine encourue pour la dissimulation, perception du droit simple, et, en outre, d'un droit ou d'un double droit en sus, à titre de pénalité sur son montant, c'est-à-dire sur 60.000 francs, pourvu qu'on soit encore dans les délais d'expertise².

1. *Op. cit.*, p. 524.

2. Avant le revirement de la jurisprudence, l'Administration aurait, en pareil cas, réclamé le droit simple et le droit en sus sur l'insuffisance totale, c'est-à-dire, sur 200.000 francs — 100.000 francs = 100.000 francs, (note des auteurs cités au texte).

» Tout cela est parfaitement logique. Malheureusement l'Administration ne s'en tient pas là. Dans l'exemple que nous venons de prendre, elle limite bien le droit en sus aux 60.000 francs excédant le prix effectif, mais elle perçoit le droit simple sur toute la différence entre le prix déclaré et la valeur vénale, soit sur 100.000 francs. De même lorsque l'insuffisance existe par rapport au prix exprimé dans l'acte ostensible, sans excéder cependant le prix exprimé dans l'acte secret, elle s'abstient bien de réclamer le droit en sus; mais elle perçoit le complément de droit simple. Si, par exemple, la valeur vénale est reconnue être de 130.000 francs, le prix déclaré étant de 100.000 francs et le prix effectif stipulé dans la contre-lettre de 140.000 francs, elle réclame le complément de droit simple sur 30.000 francs, indépendamment de l'amende du quart sur 40.000 francs. Cette prétention est, à notre sens, illégitime, puisque l'amende du quart, dans la mesure des 40.000 francs d'insuffisance qu'elle couvre, remplace le droit simple; elle conduit, en réalité, dans l'hypothèse envisagée, à percevoir deux fois le droit simple sur 30.000 francs : une première fois directement, une seconde fois indirectement, au moyen de l'amende dans laquelle il est inclus. »

Envisagée maintenant en ce qui concerne la peine du double droit en sus, qui frappe la dissimulation de contrat, la question de la superposition se réduit à sa plus simple expression. Cette amende est moins grave que celle qui atteint la dissimulation en général. Il nous semble bien que le législateur de 1925 a entendu réprimer la dissimulation de contrat par une amende fiscale égale à celle qui atteint, au maximum, l'insuffisance révélée après expertise. Ainsi la pénalité d'insuffisance et la pénalité de dissimulation

se trouvent confondues. Comme en matière d'insuffisance, d'ailleurs, la perception du droit simple s'ajoutera à celle du double droit en sus.

Nous n'avons parlé jusqu'ici que des amendes fiscales encourues par les auteurs d'une dissimulation. La complicité, en notre matière, est frappée par l'article 133 alinéa 5 du Code (art. 7 et 15 de la loi du 27 février 1912), qui inflige une amende égale au double de la somme dont le Trésor a été frustré, sans pouvoir être inférieure à 1.800 francs, à toute personne convaincue de s'être, d'une façon quelconque, rendue complice de manœuvres destinées à éluder le paiement de l'impôt. Cette pénalité tombe personnellement sur le complice. Si celui-ci est officier public ou ministériel, il encourt, outre ladite pénalité, des sanctions disciplinaires.

Section III. — Sanctions correctionnelles.

Il y a deux incriminations à envisager :

1^o L'une, qui est particulière à notre matière, concerne l'affirmation mensongère de la sincérité du prix exprimé dans l'acte ou la déclaration de mutation.

2^o L'autre, qui est générale, concerne toutes les fraudes fiscales destinées à se soustraire à un impôt quelconque. Il faut examiner son application à notre matière elle-même.

1

Affirmation mensongère de la sincérité du prix.

L'article 200 (article 7 de la loi du 18 avril 1918) impose aux vendeurs, acquéreurs, échangistes, co-partageants,

leurs maris, tuteurs ou administrateurs légaux, l'obligation d'affirmer dans l'acte ou dans la déclaration, que le prix ou la soulte convenus ont été intégralement exprimés. Dans les actes sous seings privés, l'affirmation doit être fournie par chaque partie, écrite de sa main et signée par elle. Le receveur doit refuser l'enregistrement de l'acte qui ne contient pas les affirmations requises. L'article 201 punit toute affirmation mensongère des peines portées par l'article 366 du Code pénal, contre le faux serment : emprisonnement de un à cinq ans, amende de 100 à 3.000, francs, privation facultative des droits civiques de l'article 42 du Code pénal. Les mêmes peines sont étendues à l'officier public ou ministériel qui se sera rendu complice de la fraude ainsi qu'aux autres complices possibles de cette fraude. En cas de récidive, dans les dix ans d'une décision disciplinaire antérieure devenue définitive, l'officier public ou ministériel, complice de manœuvres tendant à éluder l'impôt, est frappé de destitution, sans préjudice des peines du faux serment.

Le notaire qui reçoit un acte de vente, d'échange ou de partage, doit donner lecture aux parties des textes édictant les sanctions fiscales et correctionnelles de la dissimulation. Il doit en outre mentionner cette lecture dans l'acte et y affirmer, qu'à sa connaissance, cet acte n'est modifié ou contredit par aucune contre-lettre contenant une augmentation de prix ou de soulte. Ces obligations du notaire sont imposées sous peine d'amende.

Telles sont les dispositions de la loi. Pour délimiter l'étendue de cette incrimination, il y a lieu de préciser, d'une part, les mutations qu'elle concerne, d'autre part, les personnes qu'elle vise, enfin en quoi consiste l'affirmation mensongère.

Toutes les mutations sont-elles comprises dans le champ d'application de l'article 200? Oui, si l'on considère les ventes d'immeubles et de fonds de commerce, les échanges et les partages avec soulte. Alors, il est hors de toute contestation possible qu'aucune mutation n'échappe à l'obligation de l'affirmation de sincérité. Si les parties font un acte, cette affirmation doit être portée dans l'acte indiquant le prix. Si les parties opèrent verbalement, cette affirmation doit être contenue dans la déclaration estimative. Les peines du faux serment menacent vendeurs, échangistes, co-partageants et leurs représentants légaux.

Parmi les pièces à produire, lors de la cession d'un office ministériel, figure l'affirmation de sincérité du prix. Elle doit être dressée sur papier timbré et signée par le cédant et le cessionnaire; les signatures sont visées par le procureur de la République ou légalisées comme celles du traité de cession. La même affirmation doit être réitérée et jointe au traité rectificatif en cas de réduction du prix par la Chancellerie.

Mais l'article 200 n'a puni des peines du faux serment que l'affirmation mensongère de la sincérité du prix dans les ventes, échanges et partages. Ce texte n'a pas expressément visé les cessions d'offices ministériels. Au contraire, nous avons vu que la loi de 1912 (Code, article 133) a assimilé, au point de vue de la pénalité fiscale de l'amende du quart de la somme dissimulée, les dissimulations de prix des cessions d'office aux dissimulations de prix des ventes d'immeubles et de fonds de commerce. On ne serait pas fondé à conclure, par analogie, de l'extension de la sanction fiscale à l'extension de la sanction correctionnelle, en matière d'offices. L'interprétation stricte est la règle dans le domaine de la législation pénale. Pour la

même raison, le notaire qui aura reçu un acte de cession d'office, ne sera pas sous le coup des peines du faux serment portées par l'article 200 contre les complices de l'affirmation mensongère. L'article 200, en effet, frappe de ces peines le notaire complice d'une affirmation mensongère de sincérité dans un acte de vente, d'échange ou de partage, mais non le notaire complice d'une telle affirmation dans un acte de cession d'office.

Hâtons-nous toutefois d'observer que si la règle d'interprétation restrictive conduit à écarter, en matière de cessions d'offices, l'incrimination spéciale de l'article 200, les affirmations mensongères contenues dans ces cessions n'échapperont pas à l'incrimination de la fraude en général qui résulte d'une législation plus récente.

Connaissant les mutations visées par l'article 200, recherchons à présent les personnes visées par ce texte. Ce sont, on l'a déjà vu, les vendeurs, échangistes, co-partageants, leurs représentants légaux, les complices, parmi lesquels peut figurer le notaire qui a reçu l'acte pourvu, bien entendu, que la complicité soit vraiment établie dans ses éléments matériels et intentionnels, en même temps que le délit même.

En ce qui concerne les mandataires, il faut distinguer plusieurs situations possibles. Les mandataires désignés pour souscrire des déclarations de mutation verbales n'ont pas à formuler l'affirmation de sincérité. Ils sont ainsi nécessairement en dehors de l'incrimination de l'article 200, ce qui n'empêche pas la responsabilité de leurs mandants de subsister dans les mêmes conditions que lorsqu'il s'agit d'une mutation par décès. Au contraire, dans les actes de vente, d'échange ou de partage avec soulte portant sur des immeubles ou des fonds de commerce,

le mandataire, chargé de signer les stipulations relatives au prix ou à la soulte, est tenu de souscrire l'affirmation de sincérité. Mais celle-ci ne pourra certainement entraîner une responsabilité pénale pour le mandataire que s'il a connu la dissimulation commise dans les indications du prix ou de la soulte. Il échappera à la sanction correctionnelle si la dissimulation est le fait personnel du mandant. Inversement, le mandant n'encourra pas cette sanction si la dissimulation est le fait personnel du mandataire n'ayant pas agi en conformité des pouvoirs à lui donnés.

Supposons un partage avec soulte qui comprenne des immeubles. L'affirmation mensongère n'a pas été l'œuvre de tous les cohéritiers; elle émane d'un ou de plusieurs seulement ou bien la déclaration est souscrite par un mandataire. Les héritiers, qui n'ont pas souscrit la déclaration, sont passibles de la même peine que ceux qui l'ont souscrite, s'ils ont eu connaissance de la fraude pratiquée par ces derniers ou par le mandataire et s'ils n'ont pas d'ailleurs complété la déclaration dans un délai de six mois à partir du jour où ils ont eu connaissance de la fraude.

Il est arrivé que, lors de la présentation à l'enregistrement d'un acte portant vente par quatre propriétaires indivis d'une parcelle d'immeuble, l'une des parties vendeuses ne savait pas signer. Elle a recouru à deux témoins qui ont affirmé la sincérité du prix. A une question qui lui a été posée à ce sujet, le ministre des Finances a répondu que « par mesure de tempérament, les agents de l'enregistrement sont autorisés à enregistrer les actes sous seing privé, non conformes aux prescriptions de l'article 7 de la loi du 18 avril 1918, lorsque les parties justifient qu'elles se trouvent dans l'impossibilité absolue de satisfaire au

vœu de la loi¹ ». Dans une hypothèse de ce genre, la sanction pénale ne pourrait évidemment frapper l'illettré que s'il avait une connaissance personnelle de la fraude. Quant aux témoins, ils devraient être assimilés aux mandataires au point de vue de la responsabilité.

Enfin, en quoi consiste l'affirmation mensongère visée par l'article 200 ?

L'acte ou déclaration de mutation se termine par une mention ainsi libellée : « La partie soussignée affirme, sous les peines édictées par la loi, que le présent acte (ou la présente déclaration) exprime l'intégralité du prix (ou de la soulte) convenu. »

Une affirmation inexacte ne sera pas nécessairement mensongère. Pour qu'il y ait fraude, tombant sous le coup de la sanction correctionnelle, il faudra que la personne souscrivant la déclaration (nous avons vu quelles personnes assez nombreuses peuvent la souscrire) ait une connaissance personnelle incontestable du prix vraiment convenu dans une contre-lettre ou une convention verbale. La fraude s'identifie ici avec le mensonge. Il s'agira, pour l'Administration, de démontrer que le souscripteur de la déclaration a menti, c'est-à-dire était au courant du prix ou de la soulte véritable.

II

Incrimination générale de la fraude.

Application à notre matière.

Cette incrimination résulte de l'article 112 de la loi du 25 juin 1920 et de l'article 52 de la loi du 22 mars 1924 (Code, articles 140 et 141).

1. *Journal officiel*, 4 août 1933, p. 2144.

L'article 140 vise « quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement au paiement total ou partiel des impôts ». La peine encourue par le délinquant est de : une amende de 1.000 à 5.000 francs (sans préjudice des droits du Trésor) et la publication totale ou par extraits du jugement par insertion et affichage, sans que les frais puissent dépasser 5.000 francs. En cas de récidive dans le délai de cinq ans, le délinquant encourt, en outre, un emprisonnement de un à cinq ans, et peut être privé, pour cinq à dix ans, de ses droits civiques. »

L'article 141 vise plus spécialement les impôts perçus par voie de déclaration. Il s'applique au contribuable « qui a agi dans le but de se soustraire au paiement total ou partiel des impôts, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits par la loi, concernant les impôts cédulaires et général sur le revenu et l'impôt de mutation par décès, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes soumises à l'impôt, à condition que l'insuffisance atteigne au moins 10% ».

Pour une première infraction, les pénalités de l'article 141 sont les mêmes que celles de l'article 140, amende de 1.000 à 5.000 francs et affichage.

En cas de récidive, elles sont différentes. L'amende peut être augmentée : elle va de 1.000 à 100.000 francs. Au contraire, l'emprisonnement est de moindre durée : de un mois à six mois.

De plus l'article 141 institue, préalablement aux poursuites, une sorte de procédure de conciliation : le contribuable est invité, par lettre recommandée, à faire ou à compléter sa déclaration dans un délai de quinze jours au moins et d'un mois au plus. En cas d'accord l'amende

fiscale est seule exigible, à l'exclusion de l'amende pénale et des autres sanctions correctionnelles. Les poursuites ne peuvent être engagées, en cas de non-réponse à la mise en demeure, qu'au terme du délai.

Si le contribuable conteste la réclamation du fisc, dans ce délai, la juridiction civile doit d'abord statuer, comme en matière d'enregistrement, et c'est seulement si elle donne tort au redevable que les poursuites correctionnelles peuvent être intentées. Si la contestation se produit après le délai, alors que les poursuites correctionnelles sont déjà engagées, le tribunal correctionnel doit surseoir à statuer jusqu'à décision du tribunal civil.

L'article 141 vise expressément le cas de complicité auquel l'article 140 ne fait pas allusion.

En considération de la rédaction même de son texte, il est admis que l'article 141 vise uniquement les impôts cédulaires et général sur le revenu et les droits de succession¹. C'est donc seulement dans cette sphère que les difficultés relatives au domaine respectif d'application de l'article 140 et de l'article 141 sont susceptibles de se présenter. Nous avons déjà écarté de notre matière l'article 141 lorsque, dans le chapitre consacré à l'insuffisance, nous avons montré que ce texte n'a nullement pour conséquence de frapper l'insuffisance d'une peine correctionnelle. Inapplicable à l'insuffisance, l'article 141 est également inapplicable à la dissimulation de prix. Ce serait interpréter extensivement son texte lui-même que de l'appliquer soit aux déclarations estimatives faites à la suite de ventes verbales, soit aux affirmations mensongères de sincérité dans les actes de mutation, spécialement incriminées en

1. Allix et Lecercle, *op. cit.*, p. 530.

1918. Il reste, par conséquent, que seul l'article 140 s'applique à notre matière. En visant toute fraude tendant à se soustraire au paiement total ou partiel des impôts, en général, il vise par là même la fraude qui tend à éluder le droit de mutation, quel que soit son procédé : contre-lettre ou autre.

Donc, l'article 140 qui, seul, désormais, nous intéresse, incrimine la dissimulation de prix.

La généralité de l'incrimination conduit à mettre sous le coup de la pénalité correctionnelle la dissimulation de prix dans toutes les mutations : non seulement les ventes, les échanges et les partages avec soulte, mais encore les cessions d'offices ministériels.

Mais, ici, il faut prendre garde que la loi de 1920, en portant cette incrimination générale, n'a pas abrogé la loi de 1918 (l'article 200) incriminant l'affirmation mensongère de sincérité. Lorsque la fraude, par conséquent, consistera dans une affirmation mensongère de sincérité, quelle pénalité conviendra-t-il d'envisager ? Une distinction est nécessaire.

S'il s'agit d'une vente, d'un échange ou d'un partage avec soulte, on appliquera la pénalité de l'article 200, portant une incrimination spéciale pour l'affirmation mensongère relative à ces actes.

S'il s'agit, au contraire, de cessions d'office, on appliquera la pénalité de l'article 140, puisque la loi de 1918 (article 200) n'étendait pas à ces cessions l'incrimination spéciale en question.

Lorsque la dissimulation de prix aura employé une autre forme que l'affirmation mensongère, seul, bien entendu, l'article 140 pourra entrer en jeu. Ces formes de dissimulation n'ayant pas été antérieurement réprimées par des sanctions correctionnelles.

L'application de l'article 140 pourra, par exemple, être faite à la dissimulation du véritable caractère d'un contrat sous l'apparence d'un autre contrat donnant ouverture à des droits moins élevés : forme de fraude que la loi de 1925 a d'ailleurs frappée de la simple amende fiscale du double droit en sus. L'application de la sanction correctionnelle à cette hypothèse supposera, ajoutons-le aussitôt, que la dissimulation dont il s'agit ait pris les caractères et la véritable importance d'un délit pénal. Là nous touchons à la preuve de ce dernier.

L'article 140 ne vise pas expressément le cas de complicité de la fraude que vise, au contraire, l'article 141. Faut-il en conclure que le complice de la fraude prévue par l'article 140 n'encourt pas la sanction édictée par ce texte ? On ne saurait sérieusement le soutenir en présences de l'article 59 du Code pénal aux termes duquel « les complices d'un crime ou d'un délit seraient punis de la même peine que les auteurs mêmes de ce crime ou de ce délit, sauf le cas où la loi en aurait décidé autrement ». L'oubli commis par le rédacteur de l'article 140 ne peut être assimilé à une disposition faisant échapper le complice à la pénalité. L'article 200, lui, vise expressément le complice de l'affirmation mensongère de la sincérité du prix.

D'autre part, l'article 140 réprime non seulement le fait de s'être frauduleusement soustrait à l'impôt, mais la tentative de se soustraire frauduleusement à l'impôt. Il s'agit là, osons le dire, d'une incrimination bien aventurée. Sans doute, une disposition de loi spéciale peut déclarer punissable une tentative de délit (article 3 du Code pénal). Mais en quoi pourra consister une tentative de fraude en notre matière ? La pensée frauduleuse ne sera pas punie si elle ne s'est pas extériorisée par des actes. Il faudra

alors distinguer les actes simplement préparatoires des actes constituant un commencement d'exécution, et cela, non seulement à propos d'un projet de contre-lettre, mais à propos de toutes les variétés possibles de simulation et de manœuvres inspirées par une pensée de fraude. On voit à quel byzantinisme on pourrait être ainsi conduit ?

Les peines portées par l'article 140 sont très sévères.

Il n'est pas besoin de souligner la gravité de l'emprisonnement, soit au cas de premier délit, soit au cas de récidive, de la privation des droits civiques, de la publicité du jugement. Les amendes énoncées par le texte ont le caractère pénal et sont, par suite, beaucoup plus élevées qu'il ne peut paraître au premier abord.

« Aux amendes pénales s'ajoutent 65 décimes. »

Par conséquent, l'amende de 1.000 à 5.000 francs prévue par les articles 140 et 141 pour une première infraction doit s'entendre, décimes compris, d'une amende de 7.500 francs à 37.500 francs. L'amende de 1.000 à 100.000 francs édictée pour la récidive par l'article 141 va, en fait, de 7.500 francs à 750.000 francs.

En effet, l'article 110 de la loi du 25 juin 1920, en même temps qu'il augmentait toutes les sanctions fiscales de deux décimes et demi, majorait, dans son deuxième alinéa, de 20 décimes, toutes les amendes pénales infligées par les cours et tribunaux. Cette majoration a été portée à 30 décimes par l'article 41 de la loi du 22 mars 1924. C'est pour cela que le décret de codification du 28 décembre 1926, reproduisant dans ses articles 140 et 141 le texte des articles 112 de la loi de 1920 et 52 de la loi de 1924, et voulant indiquer le montant des amendes, décimes compris, mentionne, au lieu d'une amende de 1.000 à 5.000 francs, prévue par le texte original, une amende de 4.000 à 20.000 francs.

Mais, postérieurement au décret de codification, est intervenu un nouveau texte : l'article 35 de la loi du 28 décembre 1927, qui porte à 65 décimes, c'est-à-dire six fois et demie le montant du principal, la majoration qui s'ajoute au principal des amendes pénales. C'est là une différence importante à relever entre l'amende fiscale, qui ne comporte que huit décimes au maximum et l'amende pénale qui en comporte toujours soixante-cinq¹.

Il faut ajouter, pour se faire une idée complète de la gravité de la sanction, que, si les peines correctionnelles ne se cumulent pas, les amendes pénales se cumulent avec les amendes fiscales. Il en est ainsi pour l'incrimination spéciale de l'article 200 (affirmation mensongère de sincérité) et pour l'incrimination de l'article 140.

La gravité des incriminations et des pénalités commande l'application la plus stricte de la sanction correctionnelle. Celle-ci devra être nécessairement contenue par les règles de la preuve et de la procédure.

Section IV. — La preuve et la procédure.

Il est intéressant d'établir un rapprochement de la sanction fiscale et de la sanction correctionnelle de la dissimulation.

Ce rapprochement sera suivi, en ce qui concerne :

- 1° La preuve,
- 2° La prescription de l'action de l'Administration,
- 3° La marche de l'instance,
- 4° Le jugement et les voies de recours.

1. Allix et Lecerclé, *op. cit.*, p. 531.

I

La preuve

Nous avons déjà souligné, au début même de cette étude, l'élargissement, en vue de la recherche de la dissimulation, du système de la preuve généralement admis en matière d'enregistrement. C'est du reste un principe général que la fraude peut être démontrée par tous les moyens. Tous les moyens de preuve du droit commun seront donc admissibles en notre matière.

La preuve littérale résultera des écrits, actes authentiques ou sous seing privé, sur lesquels l'Administration appuie sa prétention. Indiquons notamment les livres de commerce, répertoires et tous autres documents dont la Régie est autorisée à prendre connaissance en vertu de son droit de communication.

Les présomptions joueront un rôle important. Il faut ici mentionner d'abord les présomptions légales spéciales en matière d'enregistrement, dont nous avons parlé en précisant l'idée de mutation. Si, pour établir l'existence d'une mutation immobilière, la Régie, par exemple, invoque une présomption telle que l'inscription du nouveau possesseur au rôle de la contribution foncière, elle n'a rien de plus à prouver en ce qui concerne, du moins, l'existence même de la mutation, qui peut constituer l'un des éléments matériels de la dissimulation. C'est aux intéressés qu'il appartiendra alors d'établir que, contrairement aux apparences, la propriété n'a pas changé de mains.

Mais en outre des présomptions fiscales, l'Administration peut aussi recourir aux présomptions légales du droit commun (article 1350 du Code civil). Elle peut même uti-

liser les présomptions judiciaires, c'est-à-dire celles qui, aux termes de l'article 1353 du Code civil, « sont abandonnées aux lumières et à la prudence du magistrat », et qui, pour pouvoir être admises par lui, doivent être « graves, précises et concordantes ».

La possibilité de recourir aux présomptions judiciaires, autrefois contestée¹, n'est plus douteuse aujourd'hui². Elle est d'autant plus certaine en notre matière qu'on ne saurait invoquer sa prétendue incompatibilité avec la procédure d'enregistrement, en principe exclusivement écrite, puisque la preuve testimoniale est exceptionnellement admise pour les dissimulations de prix.

La preuve par témoins ne peut cependant être employée que pendant dix ans à partir de l'enregistrement de l'acte (Code, article 247).

Seul le serment décisore est exclu.

Qu'il s'agisse de la sanction fiscale ou de la sanction correctionnelle, tous les moyens de preuve, sous les deux seules réserves précédentes, sont admis.

L'objet de la preuve est aussi, substantiellement, le même. C'est la dissimulation dont la nature demeure identique, quelle que soit la sanction, fiscale ou correctionnelle, qui la menace. Il y aura donc toujours pour la Régie, nécessité absolue de démontrer la réunion des éléments matériels et intentionnels qui constituent la dissimulation, la mauvaise foi caractérisée et la volonté de fraude des redevables. Cette objection sera plus rigoureuse encore lorsque l'Administration demandera l'application des sanctions correctionnelles.

Mais, en ce dernier cas, il faut aller plus loin et dire que

1. *Dictionnaire de l'Enregistrement*, V^o « Preuve », n^o 144 et suiv.

2. Cass. Civ., 27 juin 1883, *Dalloz*, 1884.I.239.

la Régie aura vraiment quelque chose de plus à prouver que lorsqu'elle réclame l'application des sanctions fiscales. Pour que la peine correctionnelle (amende pénale, emprisonnement, ou autre peine) puisse être appliquée, il est en effet indispensable que se trouve établie l'existence d'un délit pénal.

Il en résulte, en premier lieu, que la Régie aura à faire la preuve de l'intention délictueuse. Cette preuve se confondra avec celle de l'intention frauduleuse. Volonté frauduleuse et volonté délictueuse signifieront exactement la même chose. Il ne suffira pas que l'inculpé ait agi avec intelligence et volonté, encore faudra-t-il que cette volonté ait été de tromper le fisc.

Jusqu'ici, le supplément de preuve à fournir pour la sanction correctionnelle n'apparaît pas encore. Pour qu'il se montre, il importe de rappeler que la sanction fiscale a en même temps le caractère de réparation civile et le caractère de peine. Au contraire, la sanction correctionnelle a toujours, et par définition même, le caractère exclusif de peine. Elle ne sera par suite infligée à une dissimulation que si celle-ci réunit tous les éléments d'un délit pénal. La démonstration de la responsabilité personnelle de l'inculpé sera exigée avec beaucoup plus de rigueur et d'étendue.

Pour les sanctions fiscales aussi bien que pour les sanctions correctionnelles, le contrevenant fou, ou l'héritier du contrevenant, échappera à la répression. Mais l'amende fiscale pourra être prononcée contre un mineur de 18 ans, reconnu avoir agi sans discernement, alors que ce mineur ne sera frappé d'une amende pénale, ou d'une autre peine correctionnelle, que si l'administration prouve qu'il a agi avec discernement. L'amende fiscale pourra être réclamée,

en vertu de l'article 1384 du Code civil, à la personne civilement responsable pour une dissimulation pratiquée par ses préposés; aucune peine correctionnelle ne saurait atteindre la personne civilement responsable, à moins qu'on ne prouve sa complicité dans la manœuvre du préposé. L'appréciation de la responsabilité personnelle, considérée dans ses éléments psychologiques et moraux, s'imposera du reste pour la répression du délit pénal, et la preuve de cette responsabilité devra, le cas échéant, être apportée, tandis que des considérations de ce genre n'interviendront que plus faiblement pour le déclenchement de la sanction pénale.

Pour faire vivre ces considérations, appliquons-les d'abord à l'hypothèse à la fois la plus simple et manifestant le plus clairement la dissimulation, celle de la contre-lettre. L'acte de mutation présenté à l'administration indique une partie seulement du prix vraiment convenu, l'autre partie est tenue secrète et fait l'objet de la contre-lettre. La dissimulation est patente. Les contractants ont en quelque sorte pris soin de la prouver eux-mêmes, espérant que cette preuve demeurerait également secrète. Et cette preuve porte sur l'intention frauduleuse en même temps que sur la matérialité même de la manœuvre.

La production de la contre-lettre, cependant, ne sera pas absolument suffisante, dans tous les cas sans exception, pour justifier l'application de sanctions même fiscales. Si l'un des auteurs de cette contre-lettre est en état de démence, il devra y échapper. Quant à l'application de la sanction correctionnelle, elle ne sera pas possible, même si elle consiste en amende pénale, au mineur de 18 ans, reconnu avoir agi sans discernement, ni à un majeur dont l'irresponsabilité (abstraction faite de la folie proprement

dite) aurait été reconnue : car alors il n'y aurait pas délit pénal.

A plus forte raison la preuve de la dissimulation sera-t-elle difficile dans les hypothèses compliquées de dissimulation d'un contrat sous l'apparence d'un autre. Nous avons fait ressortir ces difficultés pour établir la notion même de dissimulation. Il le fallait, puisque, en précisant les éléments divers de celle-ci, on indique forcément ce qui doit être prouvé. L'appréciation même de la véritable nature des stipulations, de leur qualification juridique, soulèvera des problèmes qui pourtant devront être résolus pour que la dissimulation soit démontrée dans sa simple matérialité. Si les juristes et les magistrats sont embarrassés pour caractériser exactement un contrat soumis à l'enregistrement, quelle réflexion et quelle prudence devra-t-on avoir avant d'accuser les contractants de s'être servis de ce contrat avec mauvaise foi, avec la volonté bien arrêtée de tromper le fisc, d'avoir en un mot pratiqué une manœuvre frauduleuse ?

Une semblable preuve sera néanmoins nécessaire pour la simple application des sanctions fiscales. Il faudra y ajouter le supplément de preuve, indispensable à la démonstration de l'existence d'un délit pénal, pour qu'il soit permis de requérir légalement l'application de l'emprisonnement, des amendes pénales et autres peines correctionnelles.

Nous n'avons pas, enfin, à revenir sur ce que nous avons déjà établi à plusieurs reprises au cours de nos explications, au sujet de l'indépendance de la preuve de la dissimulation et de la preuve de l'insuffisance. La démonstration de la dissimulation, même comme délit pénal, étant effectuée complètement, n'emportera nullement la démonstration du fait de l'insuffisance. Seule l'expertise pourra faire apparaître cette dernière.

II

La prescription de l'action de l'Administration.

La dissimulation peut être prouvée pendant trente ans. Ce n'est que pour la preuve testimoniale que le délai d'admissibilité a été réduit à dix ans, par restriction du droit commun. Tous les autres moyens de preuve demeurent soumis à la prescription de trente ans.

Mais il n'en résulte pas le moins du monde que, toujours et en toute circonstance possible, le redevable qui s'est rendu coupable de dissimulation soit exposé à la sanction pendant trente ans. Il faut, en effet, rapprocher ici la prescription des moyens de preuve de la prescription des droits et des pénalités.

La loi du 31 janvier 1914 avait édicté la règle de la prescription biennale des droits : « Il y a prescription pour la demande des droits après un délai de deux ans, à compter du jour de l'enregistrement de l'acte ou autre document ou d'une déclaration qui révélerait suffisamment l'exigibilité de ces droits, sans qu'il soit nécessaire de recourir à des recherches ultérieures » (Code, article 241). Le dernier membre de phrase du texte signifie que le receveur ne pourra pas se servir de simples indices qui seraient parvenus à la connaissance de l'administration¹. Pratiquement on pourra se demander si un acte présenté à l'enregistrement est suffisamment révélateur par lui-même de l'exigibilité des droits antérieurement dus, ou bien si les mentions de cet acte ne constituent qu'un indice, que la Régie a dû corroborer par d'autres recherches. Supposons un droit perçu

1. Allix et Lecerclé, *op. cit.*, p. 446 et suiv.

sur une déclaration estimative des parties; il y a eu liquidation provisoire sur la base de cette déclaration, cependant la prescription ne courra, en ce qui concerne les droits dus, que du jour de l'enregistrement d'un acte indiquant d'une manière complète que la base réelle des droits a excédé celle qui avait été déclarée. Par exemple lorsqu'une vente sera effectuée pour un prix à fixer à dire d'expert, ou encore, lorsque la convention aura été modifiée par un acte additionnel, la prescription ne commencera à courir que du jour où un acte présenté à l'enregistrement établira le prix réel.

En ce qui concerne les pénalités fiscales, la prescription, aux termes de la loi du 16 juin 1824, article 14, était aussi de deux ans à compter de la date où l'administration a été mise en mesure de constater la contravention, au vu de chaque acte soumis à l'enregistrement, ou du jour de la présentation à leur visa du répertoire des officiers publics et autres assujettis à la tenue d'un répertoire. La loi de 1824 est un peu plus restrictive que celle de 1914, puisqu'il suffit, pour faire courir la prescription, du visa d'un répertoire, alors que la loi de 1914 ne la fait courir que du jour de la présentation d'un acte, et que, d'autre part, en cas de production d'un acte, la loi de 1824 ne précise pas qu'il devra être suffisamment révélateur pour dispenser la Régie de toute recherche ultérieure. La jurisprudence admet toutefois que l'acte parvenu à la connaissance de l'administration doit contenir des éléments de preuve et que de simples indices ne suffiraient pas¹.

La prescription biennale a été récemment remplacée par la prescription triennale. A la suite des compressions d'effectifs, réalisées en exécution du décret du 4 avril 1934 sur la réforme administrative², il a en effet paru que les

1. Cass. Req., 3 décembre 1878, *Sirey*, 1879.1.158.

2. *Journal officiel* du 5 avril 1934, p. 3499.

délais de prescription prévus par les lois précitées seraient désormais insuffisants pour garantir le Trésor contre la fraude et pour permettre de décaler et de redresser les erreurs de perception commises. Afin de parer à cette situation, l'article 7 du décret du 20 juillet 1934 a décidé que « pour la demande des droits et pénalités perçus par l'administration de l'enregistrement, le délai de prescription est porté à trois années, dans tous les cas où il est fixé à deux années par la législation actuellement en vigueur ».

L'action de l'administration en recouvrement des impôts et pénalités peut donc être exercée pendant trois années dans tous les cas où la perception biennale était antérieurement applicable. Conformément aux principes du droit commun¹, les prescriptions déjà accomplies au moment où le décret du 20 juillet 1934 est devenu exécutoire ne sont pas atteintes par les dispositions de ce décret. Au contraire, les prescriptions qui étaient encore en cours à la date de l'entrée en vigueur du dit décret, doivent subir l'effet de la modification apportée aux délais de prescription.

Ayons soin de remarquer que, si le décret du 20 juillet 1934 a porté à trois ans le délai de prescription, là se borne son innovation. Il n'a aucunement touché au point de départ de la prescription qui est toujours l'acte ou document révélateur de l'exigibilité des droits dont nous avons parlé.

Observons, d'autre part, que la prescription des pénalités et des droits peut être interrompue par une contrainte avec commandement de payer (loi de frimaire an VII, article 64), par une requête en expertise avec assignation devant le Tribunal, par la déclaration et l'affirmation de

1. Planiol, 4^e édit., I, n° 248.

la créance du fisc en cas de faillite du redevable, par la soumission souscrite par ce dernier, lorsque le Trésor a un droit d'expertise.

Cela posé, demandons-nous quel sera le délai de la prescription de l'action de l'administration, tendant à l'application au redevable dissimulateur, soit de la sanction fiscale, soit de la sanction correctionnelle.

S'agissant de la sanction fiscale, d'abord nous dirons que l'action de la Régie sera prescrite lorsque sera prescrit son droit même de réclamer les droits et les pénalités. Il faudra, et il suffira que trois ans se soient écoulés à partir de l'acte suffisamment révélateur de l'exigibilité des droits, dont il a été parlé, et que, d'autre part, la prescription n'ait pas été interrompue par l'une des causes indiquées. Or l'acte révélateur à la fois des droits exigibles et de la dissimulation pourra être produit longtemps après un premier acte contenant dissimulation. Au contraire, ce premier acte pourra lui-même et immédiatement révéler la dissimulation.

D'où la distinction suivante :

Si la révélation de la dissimulation est contemporaine du premier acte, l'exigibilité des droits, celle des pénalités, l'action de l'administration, seront en même temps prescrites par trois ans.

Si l'acte révélateur de la dissimulation intervient un certain temps après le premier acte, la prescription aussi bien pour l'action de la Régie que pour les droits et les pénalités ne commencera à courir qu'à l'expiration du temps considéré. Entre l'acte contenant dissimulation et l'acte révélateur de celle-ci, il peut s'écouler trente ans. Durant ces trente ans la Régie pourra appliquer les pénalités fiscales ou en demander, le cas échéant, l'application

aux tribunaux. Passé ces trente ans, l'administration n'aura plus aucun droit. C'est en ce sens seulement qu'il est permis de dire que l'action de la Régie, pour la répression fiscale de la dissimulation, dure trente ans. On voit dans quelle limite cette affirmation doit être contenue.

S'il s'agit de la sanction correctionnelle, la question change d'aspect. L'action de l'administration est alors soumise à la prescription de trois ans qui est la règle en matière de délits pénaux correctionnels, à moins qu'une loi n'en ait décidé autrement, soit pour allonger, soit pour réduire le délai de la prescription (article 638 du Code d'instruction criminelle).

En fait, depuis le décret de 1934, le délai de la prescription est donc le même pour la répression fiscale et pour la répression correctionnelle. Mais il en était autrement avant le décret de 1934. De plus, il serait possible qu'une loi d'ordre pénal vînt modifier le délai de prescription de l'action pénale de l'administration de telle sorte qu'il n'y eût plus de coïncidence avec le délai établi pour la répression purement fiscale. En fait encore, il n'en est pas ainsi, et la coïncidence persiste.

La loi de 1918 (art. 9) prend soin de préciser que les poursuites correctionnelles contre les personnes qui ont formulé frauduleusement l'affirmation de sincérité du prix ne peuvent être exercées que pendant trois ans à dater de l'affirmation elle-même, c'est-à-dire de la date de l'acte portant cette affirmation. C'est le droit commun.

Quant à la loi de 1920, elle garde le silence sur la prescription. Par là même, elle se réfère au droit commun.

Quel sera le point de départ de la prescription? Ici encore, il y a lieu de se reporter au code d'instruction criminelle. L'article 638 dispose : le point de départ est le jour

de l'infraction, et, dans le cas où des actes de poursuite ou d'instruction ont déjà eu lieu, c'est le dernier de ces actes.

Le jour de l'infraction, en notre matière, est le jour où la dissimulation a été commise. Pour l'affirmation frauduleuse de sincérité, la loi de 1918 dit elle-même que c'est la date de l'acte portant cette affirmation. Pour les autres dissimulations, ce sera le jour de l'acte opérant la dissimulation. Au cas d'acte ostensible de vente, suivi d'une contre-lettre, ce sera la date de la contre-lettre. Au cas de contrat déguisé, ce sera la date de ce contrat. Au cas où la manœuvre frauduleuse consistera dans une série d'actes juridiques, ce sera le dernier de ces actes, car c'est seulement à ce moment que l'infraction de dissimulation sera complètement réalisée.

Il ne faudra pas confondre le jour de l'infraction, c'est-à-dire celui où elle aura été commise, et le jour où elle aura été découverte, c'est-à-dire celui où le document révélateur aura été porté à la connaissance de l'Administration. C'est la première de ces dates qui fixera le point de départ de la prescription de l'action.

S'il y a eu déjà des actes de poursuite et d'instruction, le dernier de ces actes servira de point de départ à la prescription. Mais il faudra qu'il s'agisse vraiment d'actes de poursuite et d'instruction devant la juridiction correctionnelle, et le document révélateur parvenu à la connaissance de la Régie ne pourra fournir à cet égard aucune équivalence. En matière pénale, l'interprétation la plus stricte est une règle absolue.

III

La marche de l'instance.

Préalablement à la poursuite civile, la Régie mène des pourparlers avec le redevable. Au cas d'échec d'une tentative de règlement amiable les amendes fiscales peuvent être recouvrées directement, par la voie de la contrainte, par l'Administration. Il est admis en jurisprudence¹, que la contrainte signifiée par la Régie de l'enregistrement emporte les mêmes effets qu'un jugement, sauf l'hypothèque judiciaire sur les biens du redevable. Il en est ainsi, du moins, si le redevable ne fait pas opposition à la contrainte. Mais il a le droit d'y faire opposition, dans le délai de huitaine, devant le tribunal civil. L'opposition lie alors l'instance. L'Administration peut aussi assigner directement le redevable devant le tribunal civil².

Le tribunal compétent est celui du siège du bureau d'enregistrement pour le compte duquel les poursuites sont engagées. L'instruction de l'instance a lieu par mémoires respectivement signifiés. Le redevable et l'Administration ont la faculté de présenter, en outre, eux-mêmes ou par le ministère d'un avocat inscrit au tableau, des explications orales (loi du 30 avril 1921, Code, art. 255).

Mettons en parallèle l'instance pénale.

Il est hors de doute d'abord que la poursuite correctionnelle est facultative pour l'Administration. Celle-ci ne devra y recourir que dans les cas les plus graves et, même alors, à bon escient, c'est-à-dire lorsqu'elle sera certaine de l'in-

1. Cass. Civ., 28 janvier 1928, *Dalloz*, 1928.I.109.

2. Cass. Civ., 19 juillet 1913, *Sirey*, 1917.I.142.

tention délictueuse dont nous avons parlé. La gamme des sanctions fiscales est assez riche pour que la Régie puisse la plupart du temps s'en contenter.

Il est regrettable, dans cet ordre d'idées, que l'article 140 n'ait pas prévu, comme l'article 141, non applicable à notre matière, un délai de repentir pour le redevable, une procédure de conciliation préalable à la poursuite; invitation au contribuable à résipiscence dans un certain délai; au cas d'accord, exclusion de la sanction correctionnelle; au cas de désaccord, sursis à l'action pénale ou à la décision de la juridiction pénale, jusqu'à ce qu'ait statué la juridiction civile.

Il est à souhaiter que l'Administration, quand elle croira devoir intenter une poursuite correctionnelle, procède d'elle-même à ce préliminaire de conciliation. Ce souhait sera d'autant plus facilement exaucé que la Régie, lorsqu'il s'agit de la simple sanction fiscale, a pour principe de chercher une entente avec l'intéressé. Mais il n'eût pas été superflu, croyons-nous, pour éviter l'arbitraire toujours possible, d'insérer dans la loi elle-même l'obligation de la procédure amiable préalable. Au surplus, cette procédure, même menée avec quelque libéralité par l'Administration, n'offrira pas pour le redevable les mêmes garanties qu'une procédure réglementée par la loi. L'avantage de règles légales impératives est de permettre à l'intéressé quand elles ont été violées, un pourvoi en cassation du chef de cette violation même.

Devant la juridiction correctionnelle, les règles de procédure sont celles mêmes du code d'instruction criminelle¹.

Le tribunal correctionnel compétent est donc celui du lieu où l'infraction a été commise ou bien celui de la rési-

1, V. Allix et Lecercelé, *op. cit.*, p. 501.

dence du prévenu (art. 23 et 63 du Code d'instruction criminelle). En fait, le tribunal habituellement saisi est celui du domicile du contrevenant.

Le tribunal correctionnel peut être saisi soit par la procédure des flagrants délits, soit par la comparution volontaire des parties, soit par l'ordonnance de renvoi du juge d'instruction, soit sur la citation directe (art. 182, Code d'instruction criminelle).

Mais c'est par voie de citation directe que, dans la pratique, l'instance est d'ordinaire engagée. Cette citation, faite par exploit d'assignation, indique les textes applicables à l'infraction commise, la qualification précise de cette infraction, et, le cas échéant, l'état de récidive du prévenu; elle mentionne le montant des pénalités pécuniaires encourues par le contrevenant et au paiement desquelles l'Administration conclut qu'il soit condamné.

La Régie ne requiert pas l'application de la peine d'emprisonnement. Le ministère public a seul qualité à cet effet. La citation se borne à réserver formellement à ce sujet l'action du ministère public.

Si l'affaire est engagée directement par le ministère public, la Régie intervient comme partie civile. Sa constitution est possible jusqu'à la clôture des débats. L'assistance d'un avoué étant alors facultative, la Régie est représentée par un employé supérieur.

Dans les affaires comportant la peine d'emprisonnement, le concours d'un avoué est obligatoire pour le prévenu. Dans les affaires ne comportant pas une peine d'emprisonnement, le prévenu doit, en principe, comparaître en personne; il a toutefois la faculté de se faire représenter par un avoué (art. 185. Code d'instr. crim.) à moins que le tribunal n'ordonne sa comparution en personne.

IV

Le jugement et les voies de recours.

La poursuite civile et la poursuite correctionnelle offrent ici de nouveaux contrastes.

Le jugement du tribunal civil, statuant sur la contestation relative à l'exigibilité des droits et à l'existence de la dissimulation, entraîne, s'il donne tort au redevable, l'amende fiscale, sans que puissent aucunement se poser les questions de circonstances atténuantes ou d'application de la loi Béranger. En effet, l'article 463 du Code pénal modifié par la loi du 29 décembre 1928, est sans application possible aux amendes d'enregistrement, puisqu'il ne peut avoir effet que sur le taux des peines. Quant à la loi de sursis du 26 mars 1891, elle n'est pas davantage applicable aux amendes fiscales, car elle permet de suspendre l'exécution des peines, mais non celle des réparations civiles auxquelles les amendes fiscales sont à cet égard assimilées¹.

Le jugement du tribunal correctionnel peut, au contraire, s'il applique à la dissimulation, délit pénal, l'amende pénale, l'emprisonnement ou autre peine, faire bénéficier le délinquant des circonstances atténuantes ou de la loi de sursis. La peine doit être rigoureusement personnelle, strictement individualisée.

Rapprochons maintenant les voies de recours possibles devant les deux ordres de juridiction. Ces voies sont moins largement ouvertes au civil qu'au pénal.

Les jugements du tribunal civil, en matière d'enregistrement et particulièrement en matière de dissimulation, ne

1. Cass. Crim., 22 décembre 1892, *Sirey*, 1893.I.109.

sont pas susceptibles d'appel. L'appel est prohibé expressément par l'article 65 de la loi de frimaire (Code, article 254, dernier alinéa). Il n'y a donc comme recours possible que l'opposition, si le jugement a été rendu par défaut, la tierce opposition dans les termes des articles 474 et suivants du Code de procédure civile, la requête civile dans les termes des articles 480 et suivants du même Code et le pourvoi en Cassation.

Dans les affaires d'enregistrement, la Cour de cassation, contrairement à la règle constante dans les affaires civiles, examine non seulement le point de droit, mais aussi le point de fait, quant aux stipulations des conventions et à la nature des actes dont dépend l'application des droits d'enregistrement. Elle a le droit de réviser la qualification des actes¹ pour leur restituer leur véritable caractère. Il en résulte que la Cour de cassation a le pouvoir de dire qu'il y a eu, ou non, dissimulation dans une espèce donnée, et de casser sur ce point la décision des premiers juges qui ne sont pas ici, comme dans les affaires civiles, souverains appréciateurs de fait.

Devant la Cour de cassation, dans les affaires d'enregistrement, et contrairement aussi à la règle des pouvoirs civils ordinaires, les moyens nouveaux de droit peuvent être invoqués.

Les jugements des tribunaux correctionnels peuvent être attaqués par toutes les voies de droit commun : opposition en cas de défaut, qui devra être formée dans les cinq jours de la signification, plus un jour par cinq myriamètres; appel par déclaration au greffe dans les dix jours du jugement contradictoire ou de la signification du jugement par défaut; cassation, pour les décisions définitives, par un pourvoi formé dans les trois jours.

1. Cass. Civ., 3 mars 1930, *Gaz. Pal.*, 22 octobre 1930.

CONCLUSION

Toute étude d'ordre fiscal aboutit à la constatation d'un antagonisme continuel, toujours latent, souvent aigu entre le fisc et les contribuables.

On ne saurait faire grief à l'Administration d'accomplir sa mission qui est de faire rentrer les impôts et de combattre la fraude sous toutes ses formes. On ne doit pas davantage reprocher aux contribuables de chercher un allègement des charges fiscales qui sont susceptibles de peser sur eux, pourvu qu'ils ne se placent volontairement, à cette fin, que dans des situations légitimes, correctes et exemptes de toute manœuvre frauduleuse.

La difficulté consiste précisément dans la démarcation exacte du droit de la Régie et du droit du redevable. L'ordre fiscal est une partie de l'ordre public. Il est inadmissible que l'individu y fasse échec. Mais il ne s'ensuit pas que les individus puissent être livrés, pieds et poings liés, à l'Administration. L'ordre public exige également que l'impôt ne soit pas payé quand il n'est pas dû et ne soit pas payé au delà de ce qui est dû.

Les mesures législatives prises à l'époque contemporaine, en vue de la plus grande perception des impôts et d'une lutte sans merci contre la fraude, ne sont pas toutes à approuver sans réserve. On comprend sans doute que le législateur ait pris des précautions et édicte des prescrip-

tions fiscales pour qu'une vente ne puisse être masquée sous l'apparence d'un mandat ou d'un apport proprement dit en société. On admet plus difficilement qu'une amende fiscale frappe la dissimulation du véritable caractère des stipulations d'un contrat sous l'apparence de stipulations donnant ouverture à des droits moins élevés ; la conception est cependant défendable ; mais, ce qui, à notre sens, ne peut être défendu, c'est la tendance, heureusement non réalisée par la formule du texte, de soumettre à la pénalité le fait pour des contractants d'avoir choisi, entre plusieurs procédés légitimes pour obtenir une situation juridique déterminée, le procédé fiscalement le plus économique. On sort ici du domaine de la répression de la fraude pour entrer dans une voie nouvelle et effrayante : celle de l'obligation pour les contractants de choisir la forme juridique fiscalement la plus coûteuse en vue d'une opération donnée.

L'idée même d'incriminer le délit fiscal comme délit pénal et de le punir de peines correctionnelles n'est pas insoutenable en soi à un moment où les difficultés budgétaires surexcitent l'esprit de fiscalité. Mais la critique est possible en présence d'une incrimination aussi large et aussi vague que celle de la fraude fiscale en général et de sa simple tentative. Mise aux mains de magistrats qui n'auraient pas l'impartialité et l'indépendance désirables, une telle disposition pourrait mener à tous les arbitraires.

En présence de lois dont l'autorité s'impose, la meilleure façon de défendre le contribuable et de concilier ses droits avec ceux du fisc, c'est de suivre dans toute sa rigueur la méthode restrictive d'interprétation. Cette règle, nous l'avons simplement observée, non seulement pour délimiter la sphère d'application des dispositions légales, mais encore pour préciser l'importance de la preuve, ses diffi-

cultés et ses nécessités, en matière de dissimulation, ainsi que pour établir la définition même de celle-ci.

Le même souci des garanties du redevable a guidé nos appréciations dans l'étude de l'insuffisance. La répression fiscale de l'erreur, de toute insuffisance égale à un huitième du prix exprimé ou déclaré, de l'insuffisance même reconnue avant expertise, semble bien en elle-même exorbitante de l'équité. Tout le système de la preuve et de la pénalisation de l'insuffisance nous est apparu comme faisant à l'Administration et au redevable une situation par trop inégale.

Sans doute, d'une manière générale, les rapports de l'Administration de l'Enregistrement et des particuliers ne peuvent être assimilés à ceux d'un créancier et d'un débiteur ordinaires. Ce sont des rapports d'autorité fiscale à contribuable. Mais lorsqu'il s'agit d'une opération purement technique ayant pour but de déterminer un fait, à savoir la véritable valeur d'un bien, ces derniers rapports ne devraient pas être pris en considération.

Le conflit entre la Régie de l'Enregistrement et le redevable tient trop à la nature des choses pour qu'il soit jamais complètement apaisé. Du moins faut-il chercher à établir, en toute question et en toute circonstance, un *modus vivendi* inspiré de l'équité et du droit.

Vu : Le Doyen,
Edgard ALLIX.

Vu : Le Président de la Thèse,
HAMEL.

Vu et permis d'imprimer :
Le Recteur de l'Académie de Paris,
S. CHARLETY.

BIBLIOGRAPHIE

I

Répertoires.

Amiaud. — *Traité formulaire de Notariat*, 7^e édition.

Dictionnaire de l'Enregistrement.

Garnier. — *Répertoire général et raisonné de l'Enregistrement, des domaines et des hypothèques*, 7^e édition.

Maguero. — *Traité alphabétique des droits d'Enregistrement*, 2^e édition.

Merlin. — *Répertoire*, v^o Fraude.

Répertoire du Notariat et de l'Enregistrement.

II

Ouvrages.

Allix et Lecerclé. — « Les impôts français. Les droits d'enregistrement », *Traité théorique et pratique, Principes généraux*, tome premier, 1933.

Desbois. — *La notion de fraude à la loi et la jurisprudence française*, thèse, Paris, 1927.

Dublineau. — *Traité théorique et pratique de l'Enregistrement*, 1924.

Ligeropoulo. — *Le problème de la fraude à la loi*, 1928.

Marmion. — *La notion d'ordre public en droit privé interne*, 1924.

Naquet. — *Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement*, 2^e édition.

- Pilon.** — *Principes et technique des droits d'enregistrement*, 1929.
Ripert. — *La règle morale dans les obligations civiles*, 1925.
Wahl. — *Droit fiscal*, 1903.

III

Articles de revue.

- Hamel.** — « Ventes à tempérament et locations-ventes », dans *Dalloz Hebdomadaire*, 15 mai 1930.
Lalou. — « La mise en gérance des fonds de commerce », dans *Dalloz Hebdomadaire*, 15 mars 1928.
Perreau. — « Atténuations par actes juridiques aux lois impératives et prohibitives », dans *Revue trimestrielle de droit civil*, 1923.
-

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
Introduction.....	1
Chapitre premier. — Notions fondamentales.....	3
<i>Section I. — Mutation et prix.....</i>	3
<i>Section II. — Distinction de l'insuffisance et de la dissimulation.....</i>	9
I. L'insuffisance est une simple erreur. Absence de simulation...	13
II. Une mutation, présentée comme telle, n'indique par le prix réel. Contre-lettre.....	15
III. Une mutation est présentée sous l'apparence d'un acte d'une autre nature.....	17
IV. Absence de toute simulation. Choix d'un contrat en vue d'un moindre impôt.....	36
<i>Section III. — La preuve et les pénalités.....</i>	44
Chapitre II. — Sanction de l'insuffisance.....	49
<i>Section I. — Histoire de la pénalité.....</i>	50
<i>Section II. — La soumission.....</i>	53
<i>Section III. — L'expertise.....</i>	59
I. Histoire, caractères et procédure de l'expertise. La contre-expertise.....	60
II. Effets de l'expertise et de la contre-expertise. Les résultats lient-ils le juge ? Comment les résultats déterminent la pénalité.....	64
<i>Section IV. — Critique du système de la sanction et de la preuve de l'insuffisance.....</i>	75
Chapitre III. — Sanctions de la dissimulation.....	79
<i>Section I. — Historique.....</i>	80
<i>Section II. — Sanctions fiscales.....</i>	85
<i>Section III. — Sanctions correctionnelles.....</i>	94
I. Affirmation mensongère de la sincérité du prix.....	94
II. Incrimination générale de la fraude. Application à notre matière.....	99
<i>Section IV. — La preuve et la procédure.....</i>	105
I. La preuve.....	106
II. La prescription de l'action de l'Administration.....	111
III. La marche de l'instance.....	117
IV. Le jugement et les voies de recours.....	120
Conclusion.....	123

